



06/06/2018

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S) : **SANTOS CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES S/A**
ADV.(A/S) : **ANGELA PAES DE BARROS DI FRANCO E**
OUTRO(A/S)
RECTE.(S) : **UNIÃO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**
RECDO.(A/S) : **OS MESMOS**

EMENTA

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Fundo Social de Emergência. Artigo 72, inciso V, do ADCT. ECR nº 01/94. EC nº 10/96. EC nº 17/97. Contribuição ao PIS. Pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91. Majoração da alíquota. Anterioridade nonagesimal. Irretroatividade. Necessidade de observância. Isonomia. Ausência de afronta. Base de cálculo. Receita bruta operacional. Legislação do imposto de renda. Suficiência do arcabouço normativo. MP nº 517/94. Não regulação do fundo. Exclusões e deduções da base de cálculo. Possibilidade.

1. O princípio da anterioridade geral de que trata o art. 150, III, b, da Constituição não se aplica às contribuições sociais fundadas nos arts. 239, 195, I, da Constituição e no próprio art. 72 do ADCT, sendo a elas aplicável a regra da anterioridade mitigada estabelecida no § 6º do art. 195 da Constituição.

2. Na ocasião do julgamento do RE nº 587.008/SP, com repercussão geral reconhecida, o Plenário assentou que a Emenda Constitucional nº 10/96 **não foi mera prorrogação** da Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94. No julgamento, firmou-se a tese de que a solução de continuidade entre a vigência de determinada emenda constitucional e a entrada em vigor de nova emenda que majore ou institua tributo impede que se considere haver mera prorrogação do quanto estabelecido na emenda primitiva. O disposto na novel emenda somente será efetivo quando

**RE 578846 / SP**

decorridos noventa dias, contados de sua publicação, não sendo possível sua retroação.

3. Os mesmos fundamentos se aplicam à Emenda Constitucional nº 17/97, a qual, embora tenha ressalvado, em seu art. 4º, que os efeitos da alteração do inciso V do art. 72 retroagiriam a 1º de julho de 1997, somente entrou em vigor em 25 de novembro de 1997, ou seja, quase 5 (cinco) meses após o esgotamento da vigência da Emenda Constitucional nº 10/96, o que evidencia solução de continuidade na exigência do tributo. A emenda Constitucional nº 17/97, portanto, especialmente quanto ao inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias objeto de questionamento -, é um novo texto e veicula nova norma, não constituindo mera prorrogação da emenda anterior.

4. O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que não viola o princípio da isonomia o estabelecimento de alíquotas e de bases de cálculo diferenciadas para as pessoas jurídicas referidas no art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91 em período anterior ou posterior à introdução do § 9º do art. 195 pela Emenda Constitucional nº 20/98.

5. Em consonância com o raciocínio registrado no RE nº 235.036-5/PR, Relator o Ministro **Gilmar Mendes**, pode-se afirmar que, **objetivamente consideradas**, as pessoas jurídicas enquadradas no conceito de instituições financeiras ou legalmente equiparáveis a essas auferem vultoso faturamento ou volumosa receita, importante fator para a obtenção dos lucros dignos de destaque e para a manutenção da tenacidade econômico-financeira. Precedentes.

6. O Fundo Social de Emergência não pode ser regulado por medida provisória, nos termos do art. 73 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. A Medida Provisória nº 517/94 - e suas reedições -, convertida na Lei nº 9.701/98, não regulou o fundo social de emergência e não modificou o conceito de receita bruta operacional mencionado no art. 72, inciso V, do ADCT, pois somente dispôs sobre deduções e exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS, sem introduzir um novo conceito. Precedentes.

7. A Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e suas sucessoras

**RE 578846 / SP**

cuidaram de estabelecer, no art. 72 do ADCT, qual a base de cálculo da contribuição ao PIS – a **receita bruta operacional** –, remetendo o intérprete à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

8. A base de cálculo da contribuição ao PIS devida na forma do art. 72, V, do ADCT pelas pessoas jurídicas referidas no art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91 está legalmente fixada. No caso das instituições financeiras, é fora de dúvidas que essa base abrange as receitas da intermediação financeira, bem como as outras receitas operacionais (categoria em que se enquadram, por exemplo, as receitas decorrentes da prestação de serviços e as advindas de tarifas bancárias ou de tarifas análogas a essas).

9. Tese da repercussão geral: são constitucionais a alíquota e a base de cálculo da contribuição ao PIS previstas no art. 72, V, do ADCT, a qual é destinada à composição do Fundo Social de Emergência, nas redações da ECR 1/94 e das EC 10/96 e 17/97, observados os princípios da anterioridade de nonagesimal e da irretroatividade tributária.

10. Recursos extraordinários aos quais se nega provimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 665 da repercussão geral, em negar provimento aos recursos. Vencido, parcialmente, o Ministro Marco Aurélio, que dava provimento ao recurso de Santos Corretora de Câmbio e Valores S/A. Acordam, ademais, os Ministros, por maioria, em fixar a seguinte tese: “ São constitucionais a alíquota e a base de cálculo da contribuição ao PIS previstas no art. 72, V, do ADCT, a qual é destinada à composição do Fundo Social de Emergência, nas redações da ECR 1/94 e das EC 10/96 e 17/97, observados os princípios da anterioridade nonagesimal e da irretroatividade tributária”. Vencido o Ministro Marco Aurélio na fixação da tese.



RE 578846 / SP

Brasília, 6 de junho de 2018.

MINISTRO DIAS TOFFOLI

Relator



24/05/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S) : **SANTOS CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES S/A**
ADV.(A/S) : **ANGELA PAES DE BARROS DI FRANCO E**
OUTRO(A/S)
RECTE.(S) : **UNIÃO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**
RECDO.(A/S) : **OS MESMOS**

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Trata-se de recursos extraordinários, fundados na letra a do permissivo constitucional, interpostos por SANTOS CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES S/A e UNIÃO (Fazenda Nacional) contra acórdão do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, o qual foi assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. EMENDA CONSTITUCIONAL DE REVISÃO Nº 10/96. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. EXCLUSÕES DETERMINADAS PELA MP 727/94. VALIDADE. REGULAÇÃO POR MEIO DE MEDIDA PROVISÓRIA. POSSIBILIDADE. OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. ARTIGO 195 § 6º. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL.

1- A base de cálculo da contribuição ao PIS foi definida, pelo Art. 72, do ADCT, introduzido pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, como sendo a receita bruta operacional, tal como definida na legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

2- Interpretando-se conjuntamente o art. 44, da Lei 4506/64, com os artigos 12, 17 e 18, do Decreto-Lei 1598/77,

**RE 578846 / SP**

chega (sic) a definição da base de cálculo da exação em foco, não havendo que se falar em violação ao princípio da legalidade, por ausência de fixação legal daquele elemento da obrigação tributária.

3- Prevendo os artigos 17 e 18, do Decreto-Lei 1598/77, que não só o preço dos serviços prestados, como também os juros, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, as contrapartidas das variações monetárias, os ganhos cambiais, entre outros, compõem a base de cálculo do PIS, perfeitamente válidas são as exclusões estabelecidas pela MP 727/94 (reedição da MP 517/94).

4- Nos exatos termos do art. 73, do ADCT, a medida provisória não é instrumento adequado apenas para a regulação do Fundo Social de Emergência, não existindo qualquer vedação para disciplinar a contribuição ao PIS.

5- Aplica-se a regra da anterioridade nonagesimal, instituída pelo § 6º, do art. 195, da CF, em função de seu caráter de contribuição destinada ao financiamento do sistema de seguridade social. Isto, aliás, já foi observado pelo § 1º do art. 72 das disposições transitórias.

6- Os recursos carregados para o Fundo de Estabilização Fiscal pela EC nº 10/96, inclusive os oriundos da parcela do PIS, têm aplicação prioritária no custeio de ações governamentais destinadas a atender a necessidades condizentes com os objetivos da Seguridade Social fixados no artigo 194, caput, do Texto Constitucional, pelo que não perdeu a contribuição para o PIS, em razão dessa Emenda, a sua natureza de contribuição social, para transformar-se em imposto novo, sujeito à observância do artigo 154, I, da mesma Constituição.

7- Havendo dita Emenda restabelecido para o período de 01/01/1996 a 30/06/1997, o aumento de alíquota para 0,75% e a alteração da base de cálculo anteriormente introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94, para vigorar apenas até 31/12/1995, está sujeita à observância do princípio da anterioridade nonagesimal, estabelecido no artigo 195 § 6º[,] da Carta Constitucional, revelando-se inconstitucional a exigência

**RE 578846 / SP**

da exação PIS nos moldes ali estabelecidos no período de 01/01/1996 a 03/06/1996.

8- Considerando que a Emenda Constitucional nº 10/96 foi publicada em 07 de março de 1996 e pretendeu retroagir para alcançar fatos ocorridos em janeiro do mesmo ano, flagrante sua inconstitucionalidade, por violar o artigo 195[,] § 6º[,] da Carta Magna.

9- O artigo 60 § 4º, inciso IV da Constituição Federal prevê a impossibilidade de ser objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir direito ou garantia individual. O princípio da anterioridade que[,] no caso das contribuições sociais, é o de 90 dias, artigo 195 § 6º da Carta Constitucional, não pode ser abolido, nem sequer por Emenda Constitucional.

10- No período entre janeiro de 1996, quando extinto o Fundo Social de Emergência, até 90 dias após a publicação da Emenda Constitucional nº 10/96, a contribuição ao PIS deve ser recolhida na forma da Lei Complementar nº 07/70 e alterações posteriores.

11- A fixação de alíquota maior para os bancos e instituições de crédito em geral não configura situação anti-isonômica, vedado Texto Constitucional (sic).

12- Não há que se falar em desigualdade pois todas as entidades regidas pelo Sistema Financeiro devem recolher a exação de forma majorada, ou seja, não há diferenciação entre aqueles que se encontram em situação semelhante.

13- Provimento parcial ao recurso de apelação interposto, reconhecendo o direito da impetrante em recolher o PIS nos moldes da Lei Complementar 07/70 e alterações posteriores, no período compreendido entre 01 de janeiro de 1996 e 03 de junho de 1996, em respeito ao artigo 195 § 6º da Carta Constitucional, devendo, a partir de 04 de junho de 1996, ser recolhido nos moldes da Emenda Constitucional nº 10/96.”

Alega a primeira recorrente, Santos Corretora de Câmbio e Valores S.A., que o acórdão atacado, ao firmar a legitimidade da exigência do PIS,

**RE 578846 / SP**

na forma estabelecida pela Emenda Constitucional nº 10/96, a partir de 3 de junho de 1996, perpetrou manifesta violação do princípio da legalidade, previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, uma vez que o conceito de receita bruta operacional, eleito como base de cálculo da exação, não se encontraria suficientemente definido na legislação do imposto de renda.

Aduz, ainda, que o acórdão hostilizado tratou com menoscabo os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, previstos respectivamente nos arts. 150, inciso II, e 145, parágrafo primeiro, ambos da Carta da República, na medida em que considerou correta a fixação de alíquotas diferenciadas da contribuição para o PIS entre as instituições financeiras e demais empresas.

Articula ser manifesta a existência de repercussão geral da questão constitucional, sobretudo por se tratar de matéria tributária, importando sua apreciação por esta Corte em controle de constitucionalidade, com possibilidade, inclusive, de edição de súmula.

Sustenta, ademais, não se admitir que o Poder Público, na edição das normas que regulam matéria tributária, perpetre frontais e diretas violações do texto magno, as quais acabam por resultar em injusta invasão na esfera patrimonial de todos os contribuintes, indistintamente.

A União, por sua vez, insurge-se quanto ao afastamento da exigência da contribuição ao PIS no período compreendido entre janeiro de 1996 e o nonagésimo dia da publicação da Emenda Constitucional nº 10/96, ao argumento de ofensa aos princípios da irretroatividade e da anterioridade nonagesimal, aduzindo que não houve solução de continuidade entre a ECR nº 1/94 e a EC nº 10/96, mas mera prorrogação.

O Ministério Público Federal, em parecer do Subprocurador-Geral da República **Odim Brandão Ferreira**, aprovado pelo Procurador-Geral **Rodrigo Janot Monteiro de Barros**, opinou pelo conhecimento parcial do recurso e, nessa extensão, por seu não provimento.

A repercussão geral do tema foi reconhecida em 20/6/2013, sob a seguinte ementa:

“REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO



RE 578846 / SP

EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EMENDAS CONSTITUCIONAIS DE REVISÃO 1/94, 10/96 E 17/97. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. EXCLUSÕES DETERMINADAS PELA MP 727/94 (REEDIÇÃO DA MP 517/94). VALIDADE. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA MAIOR. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E EQUIPARADAS. **ISONOMIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.**"

É o relatório.



24/05/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO**VOTO****O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):**

A contribuição ao PIS devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 - dentre elas as instituições financeiras - teve suporte constitucional específico enquanto vigeu o inciso V do art. 72 do ADCT, o qual foi acrescentado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1 e alterado pela Emenda Constitucional nº 10 e pela EC 17/97. De acordo com esse dispositivo, no período de 1994 a 1999, o PIS deveria ser cobrado sobre a **receita bruta operacional, tal como definida na legislação do imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza.**

Estou certo de que a análise da questão constitucional suscitada - atinente à exigência da contribuição para o PIS no período de vigência do art. 72 do ADCT, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 10, de 4 de março de 1996 - permitirá a pacificação da matéria, com reflexos diretos, também, no período de vigência das Emendas Constitucionais nº 1/94 e nº 17/97, as quais dispuseram sobre a referida base de cálculo nos mesmos termos.

Relevante, também, a pacificação da questão atinente à majoração da alíquota da contribuição ao PIS perpetrada pelo dispositivo temporário do inciso V do art. 72 do ADCT no período de vigência das três emendas.

A análise da matéria pelo Plenário da Corte propiciará, também, uma decisão definitiva sobre a validade das exclusões estabelecidas pela MP nº 727/94 (reedição da MP nº 517/94) e na Lei de Conversão nº 9.701, de 1988.

Começo por transcrever o art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais, na redação da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 2 de março de 1994, especialmente no tocante à contribuição ao PIS.

“Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

(...)

**RE 578846 / SP**

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de **setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.**”

A Emenda Constitucional nº 10, de 7 de março de 1996, previu, para o período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, a mesma alíquota e a mesma base de cálculo anteriormente definidas na Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, acrescentando que a alíquota poderia ser alterada por lei ordinária.

O mesmo ocorreu com a Emenda Constitucional nº 17, de 25 de novembro de 1997, a qual dispôs, nos mesmos moldes, sobre a alíquota e a base de cálculo do PIS, para o período de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999.

1. DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE.

Inicialmente, observo que, na espécie, não se cogita de aplicação do princípio da anterioridade, nos termos do art. 150, III, b, da Constituição, pois cuida-se de nítida contribuição social fundada nos arts. 239, 195, I, da Constituição e no próprio art. 72 do ADCT, sendo a ela aplicável a regra da anterioridade mitigada, estabelecida no § 6º do art. 195 da Constituição.

Ademais, a questão constitucional suscitada pela União (Fazenda Nacional) no recurso extraordinário já teve sua repercussão geral reconhecida pela Corte no RE nº 587.008/SP, de minha relatoria, com mérito julgado (DJe de 6/5/11). Na ocasião, o Plenário assentou que a Emenda Constitucional nº 10/96 **não foi mera prorrogação** da Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94. No julgamento, firmou-se o entendimento de que a majoração da alíquota da Contribuição Social

**RE 578846 / SP**

sobre o Lucro (CSLL) para 30% somente seria devida após o decurso de noventa dias, contados a partir da publicação da referida emenda. O acórdão foi assim ementado:

“Recurso extraordinário. Emenda Constitucional nº 10/96 Art. 72, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) - Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) Alíquota de 30% (trinta por cento) - Pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91. Alegada violação do art. 195, § 6º, da Constituição Federal. 1. O poder constituinte derivado não é ilimitado, visto que se submete ao processo consignado no art. 60, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, bem assim aos limites materiais, circunstanciais e temporais dos §§ 1º, 4º e 5º do aludido artigo. 2. A anterioridade da norma tributária, quando essa é gravosa, representa uma das garantias fundamentais do contribuinte, traduzindo uma limitação ao poder impositivo do Estado. 3. A emenda Constitucional nº 10/96, especialmente quanto ao inciso III do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias objeto de questionamento - é um novo texto que veicula nova norma, e não mera prorrogação da emenda anterior. 4. Hipótese de majoração da alíquota da CSSL para as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91. 5. Necessidade de observância do princípio da anterioridade nonagesimal contido no art. 195, § 6º, da Constituição Federal. 6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento.”

No tocante ao princípio da irretroatividade das normas, consignei o que segue:

“Por outro lado, ao contrário da ECR 1/94, que expressamente dispunha sobre a necessária observância ao princípio da anterioridade mitigada, a EC 10/96, em discussão, além de não fazer menção à necessidade de observância do art. 195, § 6º, CF, **fez retroagir a janeiro de 1996 os efeitos da norma que majorou a alíquota da CSLL, em prejuízo das pessoas**

**RE 578846 / SP**

jurídicas de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212/91. Note-se que as possibilidades de retroação que o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra acabam por beneficiar os contribuintes e não prejudicá-los, preservando a segurança das relações entre administração e administrados. No dizer de Paulo de Barros Carvalho (**Curso de Direito Tributário** . Saraiva, 2010. p. 127), preservam *o legítimo direito que os súditos têm de não verem agravada a situação jurídica anteriormente configurada.*"

Os mesmos fundamentos se aplicam à Emenda Constitucional nº 17/97, a qual, embora tenha ressalvado, em seu art. 4º, que os efeitos da alteração do inciso V do art. 72 retroagiriam a 1º de julho de 1997, somente entrou em vigor em 25 de novembro de 1997, ou seja, quase 5 (cinco) meses após o esgotamento da vigência da Emenda Constitucional nº 10/96, o que evidencia solução de continuidade na exigência do tributo. A emenda Constitucional nº 17/97, portanto, especialmente quanto ao inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias objeto de questionamento - é um novo texto, que veicula nova norma, e não mera prorrogação da emenda anterior.

Nesse mesmo sentido, anote-se:

“Embargos de declaração em agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Tributário. PIS. EC n. 17/97. Prorrogação da alíquota. Princípio da anterioridade nonagesimal. Aplicabilidade. 3. Embargos de declaração acolhidos em parte. Recurso extraordinário parcialmente provido” (RE nº 443.283/RS-AgR-ED, Segunda Turma, Relator o Ministro **Gilmar Mendes**, DJe de 21/11/12).

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. PRORROGAÇÃO DE ALÍQUOTA. EC Nº 17/1997. SOLUÇÃO DE CONTINUIDADE. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. OBSERVÂNCIA. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO” (RE

**RE 578846 / SP**

nº 929.587/SP–AgR, Primeira Turma, Rel. Min. **Luiz Fux**, DJe de 29/4/16).

“Agravamento regimental no agravo de instrumento. Contribuição ao PIS. EC nº 17/97. Anterioridade mitigada. Irretroatividade. 1. Esta Suprema Corte entende que a solução de continuidade entre a vigência de determinada emenda constitucional e a entrada em vigor de nova emenda que majore ou institua tributo impede que se considere haver mera prorrogação do quanto estabelecido na emenda primitiva. O disposto na novel emenda somente será efetivo quando decorridos noventa dias, contados de sua publicação, não sendo possível sua retroação. Esse raciocínio jurídico, que se aplica ao presente caso, foi estabelecido no julgamento do RE nº 587.008/SP, de minha relatoria. 2. Agravo regimental não provido, com aplicação da multa prevista no art. 557, § 2º, do Código de Processo Civil” (AI nº 714.420/SP–AgR, Primeira Turma, de **minha relatoria**, DJe de 21/3/13).

Vide que esse entendimento não se aplica à Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994, que instituiu o Fundo Social de Emergência para os exercícios de 1994 e 1995, a qual foi expressa em **ressalvar a observância do princípio da anterioridade nonagesimal**. Com efeito, a emenda constitucional de revisão dispôs, como não podia deixar de ser, que as **alíquotas e a base de cálculo** previstas no inciso V do art. 72 das disposições transitórias se aplicariam a **partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação da emenda**, ou seja, com observância da cláusula da anterioridade mitigada.

Os fundamentos adotados no RE nº 587.008 aplicam-se, às inteiras, à contribuição ao PIS exigida nos termos do inciso V do art. 72 do ADCT, nas redações dadas pelas EC nºs 10/96 e 17/97. Desse modo, **o tributo não pode ser cobrado, na forma do aludido dispositivo**, em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência de cada uma dessas emendas, respectivamente, nem antes de decorridos noventa dias da data de publicação de uma e de outra. Dessa orientação não divergiu o

**RE 578846 / SP**

acórdão recorrido.

2. DA ISONOMIA.

No que se refere à alíquota e à base de cálculo adotadas pelas referidas emendas, observo ser firme o entendimento da Corte no sentido de que não viola o princípio da isonomia o estabelecimento de alíquotas e bases de cálculo diferenciadas para as pessoas jurídicas referidas no art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91 em período anterior ou posterior à introdução do § 9º do art. 195 pela Emenda Constitucional nº 20/98.

Em consonância com o raciocínio registrado no RE nº 235.036-5/PR, Relator o Ministro **Gilmar Mendes**, pode-se afirmar que, **objetivamente consideradas**, as pessoas jurídicas enquadradas no conceito de instituições financeiras ou legalmente equiparáveis a essas auferem vultoso faturamento ou volumosa receita, importante fator para a obtenção dos “lucros dignos de destaque” e para a manutenção da tenacidade econômico-financeira. Nesse sentido, a atividade econômica por elas exercidas é fator indicativo de suas riquezas; sobressai do critério de **discrímen** utilizado na espécie a maior capacidade contributiva dessas pessoas jurídicas. Esse entendimento é reforçado por indicativos (vários contemporâneos à edição da norma legal impugnada) encontrados em diversos estudos, os quais foram por mim citados no RE nº 656.089, julgado nesta assentada.

Recentemente, o Tribunal Pleno, no exame do RE nº 598.572/SP, Relator o Ministro **Edson Fachin**, reconheceu ser constitucional o adicional de 2,5% na contribuição sobre a folha de salários das instituições financeiras e demais entidades legalmente equiparáveis a elas (art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91). Na ocasião, o Relator entendeu não ser esse tratamento diferenciado ofensivo ao princípio da igualdade tributária, consubstanciado nos subprincípios da capacidade contributiva, aplicável a todos os tributos, e da equidade no custeio da seguridade social (informativo nº 819). Ao votar, o Ministro **Roberto Barroso** alegou que esses preceitos constitucionais possibilitam a adoção de alíquota

**RE 578846 / SP**

majorada para contribuintes que se encontrem em situações diversas. Seguindo, Sua Excelência referiu que as instituições financeiras vêm reduzindo sua folha de salários, em razão da constante informatização de suas atividades e da progressiva diminuição de mão de obra. Aduziu, ainda, que o setor financeiro apresenta altas taxas de lucro. O Tribunal Pleno, por fim, fixou a seguinte tese: *é constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis após a edição da EC nº 20/98.*

Ainda no mesmo sentido:

“AGRAVO REGIMENTAL NA AÇÃO RESCISÓRIA. ART. 485, V, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ALÍQUOTA DIFERENCIADA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. INEXISTÊNCIA DE AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA. DECISÃO RESCINDENDA EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A MATÉRIA. VIOLAÇÃO À LITERAL DISPOSIÇÃO DO ART. 195, § 6º, DA CF/88. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. MATÉRIA NÃO SUSCITADA NA AÇÃO PRINCIPAL. REPERCUSSÃO GERAL. SOBRESTAMENTO. PRETENSÃO QUE SE APOIA NA MERA EXPECTATIVA DE MUDANÇA JURISPRUDENCIAL. NÃO CABIMENTO DA AÇÃO RESCISÓRIA. PRECEDENTE DO PLENÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO” (AR nº 2.322/DF–AgR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Teori Zavascki, DJe de 26/10/15).

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. CARGA TRIBUTÁRIA MAIOR. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA NÃO DEMONSTRADA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. CSLL.ART. 11 DA LC 70/1991. ECR 01/1994. PROCESSUAL



RE 578846 / SP

CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

1. Segundo precedentes da Segunda Turma desta Corte, não pode o Judiciário substituir-se ao legislador positivo para reduzir a carga tributária das instituições **financeiras**, por alegada ofensa ao princípio da **isonomia**.

2. As razões recursais não afastam dúvida determinante, relativa à possibilidade de as instituições **financeiras** sofrerem sacrifícios marginais proporcionalmente maiores, nos termos do princípio da solidariedade no custeio da seguridade social.

Agravo regimental ao qual se nega provimento” (RE nº 490.576 -AgR, Segunda Turma, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**, DJe de 30/3/11).

3. DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS – RECEITA BRUTA OPERACIONAL – MEDIDA PROVISÓRIA Nº 517/94 E REEDIÇÕES – LEI Nº 9.701/98.

Não é inédito na Corte o tema da base de cálculo da contribuição ao PIS definida pelas Emendas 1/94, 10/96 e 17/97 como “**receita bruta operacional, na forma definida na legislação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza**”.

A questão se entrelaça com a validade da Medida Provisória nº 517/94 - e reedições -, a qual culminou com a Lei nº 9.701/98. A referida medida provisória enumerou diversas despesas passíveis de exclusão e dedução da **receita bruta operacional** para “**efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**”.

No que tange a esse tema, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se firmou no sentido de que o Fundo Social de Emergência não pode ser regulado por medida provisória, nos termos do art. 73 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. A Medida Provisória nº 517/94, no entanto, não regulou o fundo social de emergência. O entendimento firme de ambas as Turmas da Corte é no sentido de que a

**RE 578846 / SP**

Medida Provisória nº 517/94 - e suas reedições -, convertida na Lei nº 9.701/98, somente dispôs sobre as deduções e as exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS, não modificando o conceito de receita bruta operacional mencionado no art. 72, V, do ADCT. Nesse sentido, confira-se:

“EMENTA: TRIBUTO. Contribuição para o PIS. Medida Provisória nº 517/94. Fundo Social de Emergência. Matéria estranha à MP. Receita bruta. Conceito Inalterado. Constitucionalidade reconhecida. Recurso provido. A Medida Provisória nº 517/94 não dispõe sobre Fundo Social de Emergência, mas sobre exclusões e deduções na base de cálculo do PIS” (RE nº 346.983/RJ, Segunda Turma Relator o Ministro **Cezar Peluso**, DJe de 14/5/10).

Na ocasião, o Ministro Relator deixou expresso o fundamento de que a MP nº 517/94 “não alterou o conceito de receita bruta, previsto na legislação do Imposto de Renda”, pois “a medida apenas permitiu exclusões e deduções da **receita bruta operacional** auferida no mês, na base de cálculo da contribuição, sem introduzir novo conceito ou definição do que seria receita bruta (art. 1º)”.

No RE nº 346.983/RJ, também se afastou a tese segundo a qual a exigibilidade da contribuição ao PIS, para efeito do art. 72, V, do ADCT, estaria subordinada à edição de lei complementar destinada a regulamentar o Fundo Social de Emergência.

Com efeito, o objetivo da Medida Provisória nº 517/1994, convertida na Lei 9.701/98, foi apenas possibilitar deduções e exclusões de certas despesas e encargos da base de cálculo do PIS (por exemplo: despesas de câmbio), de modo a ajustar a cobrança do tributo à base de cálculo estabelecida no art. 72, V, do ADCT. **Daí não se poder falar em violação do art. 73 do ADCT.** No julgamento do RE nº 346.983/RJ, prevaleceu o entendimento de que a Medida Provisória nº 517/94 não cuidou das condições para a instituição e o funcionamento do Fundo Social de Emergência.

**RE 578846 / SP**

No julgamento dos embargos de declaração opostos no referido recurso extraordinário, o Ministro Relator, **Gilmar Mendes**, reiterou os fundamentos lançados no julgamento do RE, conforme ementa que segue:

“Embargos de declaração em recurso extraordinário. 2. Fundo Nacional de Emergência. 3. O acórdão embargado decidiu pela inaplicabilidade da vedação enunciada no artigo 73 do ADCT às espécies tributárias eleitas para o custeio do fundo instituído por meio do artigo 71 do ADCT. 4. Exigibilidade da contribuição ao PIS nos moldes previstos no artigo 72, inciso V, do ADCT, independentemente da edição de lei complementar. Entendimento sufragado pela maioria do colegiado. 5. Juízo de rejeição da tese vencida afasta a ideia de omissão do aspecto nela abordado. 6. Embargos de declaração rejeitados” (DJe de 2/5/11).

Ainda no mesmo sentido:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. EMENDA CONSTITUCIONAL 17/1997. PRORROGAÇÃO DA ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. APLICABILIDADE. MP 517/1994. FUNDO SOCIAL DE EMERGÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. CONCEITO INALTERADO. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO PARCIALMENTE PROVIDO. I – Aplicabilidade da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF) à prorrogação da alíquota mantida pela Emenda Constitucional 17/1997. Precedentes. II – A matéria disciplinada pela Medida Provisória 517/1994 – exclusões e deduções na base de cálculo da contribuição para o PIS – não diz respeito à regulação do Fundo Social de Emergência, não se aplicando a ela, portanto, a vedação prevista no art. 73 do ADCT. Conceito inalterado de receita bruta previsto no art. 72, V, do ADCT. Precedentes. III – Agravo regimental parcialmente

**RE 578846 / SP**

provido” (RE nº 550.376/MG – AgR, Segunda Turma, Rel. Min. **Ricardo Lewandowski**, DJe de 29/11/13).

Nesse mesmo sentido, destaco as seguintes decisões: RE nº 349.920/PE-ED, Rel. Min. **Ellen Gracie**; AI nº 450.090/MG-AgR e RE nº 433.077/RJ, Rel. Min. **Cármem Lúcia**; RE nº 307.143/SP e RE nº 331.496/SP-AgR, de minha relatoria; RE nº 430.390/MG-AgR, Rel. Min. **Celso de Mello**; RE nº 346.983-ED/RJ; RE nº 443.325/MG-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. **Teori Zavascki**, DJe de 23/8/13.

Ademais, observo que a Corte já firmou entendimento no sentido da possibilidade de medida provisória regular a base de cálculo da contribuição ao PIS (AI nº 617.899/SP-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro **Gilmar Mendes**, DJe de 7/3/08; AI nº 520.091/SP-AgR-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro **Sepúlveda Pertence**, DJ de 19/5/06).

Fica indene de dúvidas que a própria Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, ao introduzir o art. 72 no ADCT, cuidou de estabelecer qual a base de cálculo da exação - a **receita bruta operacional** -, remetendo o intérprete à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a fim de encontrar a respectiva definição.

No recurso extraordinário, alega-se que as **receitas financeiras estariam fora do conceito de receita bruta operacional**, extraído, no acórdão recorrido, da legislação do imposto de renda. Logo, não poderiam integrar a base de cálculo do PIS exigido das instituições financeiras e congêneres, nos termos do art. 72, V, do ADCT, com a redação da EC nº 10/1996. Afirma-se, no ponto, que as **receitas financeiras teriam sido indevidamente incluídas na base de cálculo do PIS, por força da MP 517/1994, convertida na Lei 9.701/1998**.

Argumenta-se que a medida provisória, em vez de “ajudar”, tratou de ampliar, indiretamente, a base de cálculo, sem que houvesse previsão na legislação do imposto de renda.

Sobre o tema, transcrevo trecho do voto-vista proferido pelo Desembargador **Baptista Pereira**, do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, na arguição de inconstitucionalidade na AMS nº 95.03.052376-1, embora vencido na ocasião:



RE 578846 / SP

“Dessarte, nesse passo, admitindo-se, como o faço, que a receita bruta operacional é conceito a ser retirado de um só dispositivo, do art. 44 multicitado, senão do que deve ser visto como o **resultado das atividades principais e acessórias das empresas, é inequívoco que as receitas financeiras, oriundas das atividades nucleares de tais instituições – bancos, corretoras e distribuidoras, são incluídas quando da apuração da base de cálculo do PIS como prevê a legislação do imposto de renda. Hipótese diversa levaria a inaceitável conclusão de que também só pagariam o imposto de renda sobre os serviços bancários e operacionais oferecidos, cuja atividade seria somente acessória.**”

Para outros, este é o segundo ponto a que referi, apesar de não angularizarem a questão como apresentei, valem-se apenas do Art. 44, da Lei nº 4.506/64, para concluir no mesmíssimo raciocínio, contudo em total confronto à hermenêutica concedida no voto da Exma Juíza Relatora.

Isto ocorre, sinteticamente, porque a tese jurídica colocada à causa, ao visualizar o inciso I do dispositivo, entende que a expressão ‘**serviços nas transações ou operações de conta própria**’ está a indicar que a receita bruta operacional só é integrada por serviços. Por isso, receitas auferidas à **intermediação de capitais** não são serviços prestados aos usuários das instituições e excluem-se daquela.”

O Desembargador **Baptista Pereira**, lançando mão de doutrina do Direito Comercial - notadamente do Professor italiano Alfredo Rocco - de que as instituições financeiras são sociedades comerciais como outras, distinguindo-se pela **natureza do ato de intermediação**, espanca a ideia de que, na aferição da base de cálculo do PIS, só ingressariam as receitas dos denominados “**serviços bancários**”, os quais, não obstante a relevância assumida na prática, constituem apenas uma atividade acessória e complementar.

Cita escólio de Hiromi Higuchi (**Imposto de renda das empresas. 19.**

**RE 578846 / SP**

ed. Atlas, 1994. p. 566):

“A contribuição calculada sobre a receita bruta operacional é a mais controvertida, conforme a atividade da pessoa jurídica. A receita operacional é a que dá origem ao lucro operacional definido no art. 175 do RIR/80. Isso significa que toda a receita classificável até o art. 315 do RIR/80 compõe a receita bruta operacional, base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP. As receitas financeiras e as variações monetárias ativas estão, respectivamente, nos arts. 253 e 254, no grupo de outras receitas operacionais.”

Como acentuou o Desembargador **Baptista Pereira** no citado voto vista,

“[e]m realidade, tanto do ponto de vista técnico contábil como do tributário temos em caráter amplo receita operacional, correspondente à totalidade das receitas operacionais que são compostas da receita bruta operacional, adicionada de eventuais outras receitas operacionais, ou sejam, aquelas diretas ou indiretamente ligadas ao objetivos sociais.”

De igual modo, votou a Desembargadora **Suzana Camargo**, na arguição de inconstitucionalidade citada, também se valendo da doutrina de direito comercial:

“O artigo 44 da Lei nº 4.506/64, ao prever que integra a receita bruta operacional o produto da venda dos bens e serviços nas transações, evidentemente que englobou, com essas expressões, as operações realizadas pelas instituições financeiras, posto que é inegável que na atividade bancária está a ocorrer a comercialização de dinheiro, de capital, o que por si só constitui um bem.”

Nesse sentido: TRF-3, AC nº 0006424.39.2008.4.03.6182, Sexta Turma,

**RE 578846 / SP**

Rel. Des. **Consuelo Yoshida**, DJFe 2/3/16; TRF1, AC 0039207.60.1999.4.01.3400, Sexta Turma Suplementar, Rel. Juiz Federal **Itelmar Raydar Evangelista**, DJe de 18/9/13; TRF1, IICE 2002.01.00.044599-1, Corte Especial, Des. Fed. **Luciano Tolentino Amaral**, DJe de 4/3/11;

Sobre as receitas operacionais das instituições financeiras e congêneres, merece registro o manual do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – COSIF¹ (Circular nº 1.273/87 do Bacen; art. 4º, XII, da Lei nº 4.595/64; art. 61 da Lei nº 11.941/09), o qual, ao versar sobre o modelo de demonstração de resultado, aponta que são **operacionais as receitas da intermediação financeira**, a qual abrange, **por exemplo**, as decorrentes de (i) operações de crédito; (ii) operações de arrendamento mercantil; (iii) operações de venda ou de transferência de ativos financeiros; (iv) **operações de câmbio**; e (v) **operações com títulos e valores mobiliários**. Aliás, note-se que, após tratar de tais rubricas, o modelo refere que são integrantes das “outras receitas operacionais” as receitas de prestação de serviços e as remunerações provenientes de tarifas bancárias.

Também não merece ser acolhida a tese de que a cobrança do tributo em questão seria inválida em razão de o conceito de “**receita operacional bruta**” ser supostamente mais abrangente do que o conceito de receita bruta operacional.

Com efeito, a expressão em destaque constou apenas do Decreto-lei nº 2.445/88 e do Decreto-lei nº 2.449/88, os quais foram, **por vício formal** (ofensa à norma de competência constante do art. 55 da Constituição de 1969), declarados inconstitucionais pelo Plenário da Corte no julgamento do RE nº 148.754/RJ, Relator para o acórdão o Ministro **Francisco Rezek**. **Tal expressão, como se nota, não consta do art. 72, V, do ADCT nem**

1 Disponível em: <<http://www3.bcb.gov.br/aplica/cosif/completo>>. Segundo o mesmo manual: “2 – As receitas, em sentido amplo, englobam as rendas, os ganhos e os lucros, enquanto as despesas correspondem às despesas propriamente ditas, as perdas e os prejuízos. (Circ 1273) 3 - As rendas operacionais representam remunerações obtidas pela instituição em suas operações ativas e de prestação de serviços, ou seja, aquelas que se referem a atividades típicas, regulares e habituais. (Circ 1273)” (p. 77).



RE 578846 / SP

mesmo da MP nº 517/94 e reedições, convertida na Lei nº 9.701/98.

De mais a mais, verifica-se que os referidos decretos-leis consideravam como “receita operacional bruta” o somatório das receitas que davam origem ao lucro operacional, **na forma da legislação do imposto de renda** (§ 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 2.445/88, na redação original e na redação dada pelo Decreto-lei nº 2.449/88). Segundo as lições de Hiromi Higuchi, já citado, esse lucro tem origem nas receitas **classificadas como operacionais por aquela legislação**, o que inclui as decorrentes da **intermediação financeira** bem como as outras receitas operacionais (advindas, por exemplo, da prestação de serviços e das tarifas bancárias ou das tarifas análogas a essas).

Vide, portanto, que mesmo que se considerasse a expressão “receita operacional bruta”, na verdade, tal base não se afasta da receita bruta operacional referida no art. 72, V, do ADCT. Ambas as expressões acabam se ligando à legislação do imposto de renda.

Sem reparos, pois, o entendimento do Tribunal de origem ao concluir serem **válidas as exclusões estatuídas pelo art. 1º, da MP 727/94 (reedição da MP 517/94), vez que a base de cálculo da contribuição sob análise não é composta unicamente pelo preço dos bens ou dos serviços prestados**, mas sim pela soma deste com outras parcelas, tais como “os juros, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, as contrapartidas das variações monetárias, **os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações, entre outros**”.

Esclareço, por fim, sobre a validade da Medida Provisória nº 517/94, que ela possibilitou exclusões ou deduções, **“para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”**. Assim, sua aplicação está atrelada à vigência das ECR 1/94, 10/96 e 17/97, aplicando-se, de igual modo, os fundamentos do RE nº 587.008, como exposto alhures.

Assim, nos períodos em que as três emendas não produziram efeitos, por força do § 1º do art. 72 do ADCT, incluído pela ECR nº 1/94,



RE 578846 / SP

ou da irretroatividade tributária e da anterioridade nonagesimal, devem ser adotadas a alíquota e a base de cálculo previstas na Lei Complementar nº 7/70.

4. CONCLUSÃO.

No escopo deste recurso extraordinário, o que importa firmar em sede de repercussão geral é:

1) A contribuição ao PIS prevista nos termos do art. 72, V, do ADCT não pode ser cobrada em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da ECR nº 1/94, da EC nº 10/96 e da EC nº 17/97, respectivamente, nem antes de decorridos noventa dias da data de publicação de cada uma dessas emendas.

2) O estabelecimento de alíquotas e de bases de cálculo diferenciadas para as pessoas jurídicas referidas no art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, mesmo no período anterior à introdução do § 9º do art. 195 pela Emenda Constitucional nº 20/98, não viola o princípio da isonomia.

3) É inaplicável a vedação enunciada no art. 73 do ADCT às espécies tributárias eleitas para o custeio do fundo instituído por meio do art. 71 do ADCT.

4) A Medida Provisória nº 517/94 - e suas reedições -, convertida na Lei nº 9.701/98, não regulou o Fundo Social de Emergência, tampouco modificou o conceito de **receita bruta operacional** do art. 72, V, do ADCT, mas apenas dispôs sobre deduções e exclusões da base de cálculo da contribuição ao PIS. Dentre as deduções possíveis consta, por exemplo, as despesas de câmbio (art. 1º, III, "c")

5) A Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e suas sucessoras cuidaram de estabelecer, no art. 72 do ADCT, qual a base de cálculo da contribuição ao PIS, - a **receita bruta operacional** -, remetendo o intérprete à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

6) A base de cálculo da contribuição ao PIS devida na

**RE 578846 / SP**

forma do art. 72, V, do ADCT pelas pessoas jurídicas referidas no art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91 está legalmente fixada. No caso das instituições financeiras e congêneres, é fora de dúvidas que essa base abrange as **receitas da intermediação financeira**, (dentre elas as decorrentes de operações de câmbio e com títulos e valores mobiliários), bem como as outras receitas operacionais (categoria em que se enquadram, por exemplo, as receitas decorrentes da prestação de serviços e as advindas de tarifas bancárias ou de tarifas análogas a essas).

7) O Tribunal de origem, interpretando a legislação ordinária de regência, concluiu serem válidas as exclusões estatuídas pelo art. 1º, da MP 727/94 (reedição da MP 517/94), “[uma] vez que a base de cálculo da contribuição sob análise não é composta unicamente pelo preço dos bens ou dos serviços prestados, mas sim pela soma des[s]e com aquelas parcelas retrocitadas”.

8) Nos períodos em que a ECR nº 1/94 e as EC nºs 10/96 e 17/97 não produziram efeitos, seja por força do § 1º do art. 72 do ADCT (incluído pela ECR nº 1/94), seja por força da irretroatividade tributária e da anterioridade nonagesimal, devem ser adotadas a alíquota e a base de cálculo previstas na **Lei Complementar nº 7/70 para a cobrança da contribuição ao PIS em face dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91.**

5. DISPOSITIVO.

Diante do exposto, nego provimento aos recursos extraordinários.

6. TESE DA REPERCUSSÃO GERAL.

São constitucionais a alíquota e a base de cálculo previstas na ECR nº 1/94, nas EC nºs 10/96 e 17/96 e na MP nº 517/94, devendo-se, todavia, observar os princípios da anterioridade nonagesimal e da irretroatividade tributária.



24/05/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO**VOTO**

O Senhor Ministro Alexandre de Moraes: Trata-se, na origem, de ação mandamental, cujo objeto se pode descrever como de obtenção de segurança para insubmissão à exigência de contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), considerados os períodos compreendidos entre o 1º dia de janeiro de 1996 e o dia 7 de março de 1996, data de promulgação da Emenda Constitucional nº 10, de 1996, e, em obediência ao prazo nonagesimal previsto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal, entre o dia 7 de março de 1996 e o dia 7 de junho de 1996, impondo-se como adimplemento fiscal o regime da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

Em primeiro grau de julgamento, o 2º Juízo Federal de São Paulo, deferiu-se liminarmente, mas de modo parcial, o pedido, autorizando-se a Impetrante o recolhimento da Contribuição ao PIS na forma da Lei Complementar 7, de 1970, no período compreendido entre o 1º dia de janeiro de 1996 e o dia 7 de março de 1996.

Irresignada com o atendimento parcial ao seu pleito, a Impetrante interpos recurso de agravo, obtendo decisão suspensiva dos efeitos da decisão agravada, afastada a exigibilidade da Contribuição ao PIS até os noventa dias da edição da EC nº 10, de 4 de março de 1996.

Quando do julgamento definitivo do Mandado, foi denegada a Segurança, nos seguintes termos:

“ ... a proibição ao emprego de medidas provisórias para regular matéria objeto de emenda constitucional, em verdade, restringe-se ao Fundo por ela criado. A Constituição não veda, nem seria razoável que a norma transitória o fizesse, que o sujeito ativo exerça sua capacidade tributária pelos veículos normativos notoriamente admitidos para essa finalidade: lei ordinária, medida provisória”.



RE 578846 / SP

E ainda:

“A disparidade de encargo tributário, mais gravoso para as instituições financeiras, assenta-se em critérios políticos, cujo escrutínio jurisdicional é limitado. De todo modo, nada está a sugerir que haja ofensa à garantia da isonomia, se sopesada a capacidade contributiva dessa espécie de pessoas jurídicas”.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região concedeu provimento parcial a apelação da impetrante, reconhecendo o direito ao recolhimento da Contribuição ao PIS, observada a disciplina da Lei Complementar nº 7, de 1970 e alterações posteriores, no período compreendido entre 1 de janeiro de 1996 e 3 de junho de 1996, por força do disposto no artigo 195, § 6º da Constituição Federal, devendo a partir de 04 de junho de 1996, ser recolhido nos moldes Emenda Constitucional nº 10, de 1996. Assim ementada a decisão colegiada:

PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. EMENDA CONSTITUCIONAL DE REVISÃO N' 10/96. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. EXCLUSÕES DETERMINADAS PELA MP 727/94. VALIDADE. REGULAÇÃO POR MEIO DE MEDIDA PROVISÓRIA. POSSIBILIDADE. OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. ARTIGO 195 § 6'. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL.

1- A base de cálculo da contribuição ao PIS foi definida, pelo Art. 72, do ADCT, introduzido pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, como sendo a receita bruta operacional, tal como definida na legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

2- Interpretando-se conjuntamente o art. 44, da Lei 4506/64, com os artigos 12, 17 e 18, do Decreto-Lei 1598/77, chega a definição da base de cálculo da exação em foco, não havendo que se falar em violação ao princípio da legalidade,

**RE 578846 / SP**

por ausência de fixação legal daquele elemento da obrigação tributária.

3- Prevendo os artigos 17 e 18, do Decreto-Lei 1598/77, que não só o preço dos serviços prestados, como também os juros, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, as contrapartidas das variações monetárias, os ganhos cambiais, entre outros, compõem a base de cálculo do PIS, perfeitamente válidas são as exclusões estabelecidas pela MP 727/94 (reedição da MP 517/94).

4- Nos exatos termos do art. 73, do ADCT, a medida provisória não é instrumento adequado apenas para a regulação do Fundo Social de Emergência, não existindo qualquer vedação para disciplinar a contribuição ao PIS. 5- Aplica-se a regra da anterioridade nonagesimal, instituída pelo §6º, do art. 195, da CF, em função de seu caráter de contribuição destinada ao financiamento do sistema de seguridade social. Isto, aliás, já foi observado pelo § 1º do art. 72 das disposições transitórias.

6- Os recursos carregados para o Fundo de Estabilização Fiscal pela EC nº 10/96, inclusive os oriundos da parcela do "PIS", têm aplicação prioritária no custeio de ações governamentais destinadas a atender a necessidades condizentes com os objetivos da Seguridade Social fixados no artigo 194, caput, do Texto Constitucional, pelo que não perdeu a contribuição para o "PIS", em razão dessa Emenda, a sua natureza de contribuição social, para transformar-se em imposto novo, sujeito à observância do artigo 154, I da mesma Constituição.

7- Havendo dita Emenda restabelecido para o período de 01/01/1996 a 30/06/1997, o aumento de alíquota para 0,75% e a alteração da base de cálculo anteriormente introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94, para vigorar apenas até 31/12/1995, está sujeita à observância do princípio da anterioridade nonagesimal, estabelecido no artigo 195 § 6º da Carta Constitucional, revelando-se inconstitucional a exigência da exação "PIS" nos moldes ali estabelecidos no período de



RE 578846 / SP

01/01/1996 a 03/06/1996.

8- Considerando que a Emenda Constitucional nº 10/96 foi publicada em 07 de março de 1996 e pretendeu retroagir para alcançar fatos ocorridos em janeiro do mesmo ano, flagrante sua inconstitucionalidade, por violar o artigo 195 § 6º da Carta Magna.

9- O artigo 60 § 4º, inciso IV da Constituição Federal prevê a impossibilidade de ser objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir direito ou garantia individual. O princípio da anterioridade, que no caso das contribuições sociais, é o de 90 dias, artigo 195 § 6º da Carta Constitucional, não pode ser abolido, nem sequer por Emenda Constitucional.

10- No período entre janeiro de 1996, quando extinto o Fundo Social de Emergência, até 90 dias após a publicação da Emenda Constitucional n.º 10/96, a contribuição ao PIS deve ser recolhida na forma da Lei Complementar n.º 07/70 e alterações posteriores.

11- A fixação de alíquota maior para os bancos e instituições de crédito em geral não configura situação antiisonômica, vedado Texto Constitucional.

12- Não há que se falar em desigualdade pois todas as entidades regidas pelo Sistema Financeiro devem recolher a exação de forma majorada, ou seja, não há diferenciação entre aqueles que se encontram em situação semelhante.

13- Provimento parcial ao recurso de apelação interposto, reconhecendo o direito da impetrante em recolher o PIS nos moldes da Lei Complementar 07/70 e alterações posteriores, no período compreendido entre 01 de janeiro de 1996 e 03 de junho de 1996, em respeito ao artigo 195 § 6º da Carta Constitucional, devendo, a partir de 04 de junho de 1996, ser recolhido nos moldes Constitucional n.º 10/96.

Após embargos de declaração, a impetrante interpôs recursos especial e extraordinário, tendo a Fazenda Nacional optando somente pelo extraordinário. Todos foram admitidos.



RE 578846 / SP

No STJ, o recurso especial foi improvido, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - PERÍODO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

Resp nº 907.592 (Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ de 19/12/2007)

Recebidos nesta Corte, os recursos extraordinários foram distribuídos ao saudoso Ministro MENEZES DIREITO e redistribuídos ao Ministro Relator DIAS TOFFOLI, que decidiu pelo sobrestamento do processamento respectivo, à vista de a matéria sob debate alcançar o conceito de receita bruta operacional, tema pendente de julgamento pelo Plenário desta Corte na via de embargos de declaração em agravo regimental a recurso extraordinário (nº 400.479).

A repercussão geral foi reconhecida da seguinte maneira:

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EMENDAS CONSTITUCIONAIS DE REVISÃO 1/94, 10/96 E 17/97. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. EXCLUSÕES DETERMINADAS PELA MP 727/94 (REEDIÇÃO DA MP 517/94). VALIDADE. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTA MAIOR. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E EQUIPARADAS. ISONOMIA.

REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

Na decisão pelo reconhecimento da Repercussão Geral, o Ministro DIAS TOFFOLI afirma serem decisivas as seguintes análises:

Inicialmente, registro que a questão constitucional suscitada pela União (Fazenda Nacional) no recurso extraordinário já teve sua repercussão geral reconhecida por esta Corte nos autos do RE nº 587.008/SP, de minha relatoria. Todavia, remanescem os questionamentos trazidos pelo

**RE 578846 / SP**

contribuinte no seu recurso extraordinário (fls. 199/211), os quais merecem análise sob o enfoque da repercussão geral. A contribuição para o PIS das pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 - dentre elas as instituições financeiras - teve suporte constitucional específico, enquanto vigeu, no inciso V do art. 72 do ADCT, o qual foi acrescentado pela ECR nº 1 e alterado pela EC nº 10 e pela EC 17/97. De acordo com esse dispositivo, o PIS deveria ser cobrado, no período de 1994 a 1999, sobre a receita bruta operacional, tal como definida na legislação do imposto sobre a renda e sobre os proventos de qualquer natureza. Estou certo de que a análise da questão constitucional suscitada - atinente à exigência da contribuição para o PIS no período de vigência do art. 72 do ADCT, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 10, de 4 de março de 1996 - permitirá a pacificação da matéria, com reflexos diretos, também, no período de vigência das Emendas Constitucionais nº 1/94 e nº 17/97, as quais dispuseram sobre a referida base de cálculo nos mesmos termos. Relevante, também, a pacificação da questão atinente à majoração da alíquota da contribuição ao PIS perpetrada pelo dispositivo temporário do inciso V do art. 72 do ADCT, o qual sofreu alterações pelas três emendas. A análise da matéria pelo Plenário da Corte propiciará, também, uma decisão definitiva sobre a validade das exclusões estabelecidas pela MP 727/94 (reedição da MP 517/94).

Assumiu a identificação numérica a Repercussão Geral como Tema nº 665:

Constitucionalidade das modificações efetuadas na base de cálculo e na alíquota da contribuição ao PIS, destinada à composição do Fundo Social de Emergência e devida pelos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei 8.212/1991, no período de vigência do art. 72, V, do ADCT.

O Ministério Público em seu Parecer ressalta que a questão da



RE 578846 / SP

violação ou não da anterioridade nonagesimal pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996, teve a sua Repercussão Geral decidida no RE 587.008:

Recurso extraordinário – Emenda Constitucional nº 10/96 – Art. 72, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) - Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) – Alíquota de 30% (trinta por cento) - Pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 – Alegada violação ao art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

1. O poder constituinte derivado não é ilimitado, visto que se submete ao processo consignado no art. 60, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, bem assim aos limites materiais, circunstanciais e temporais dos §§ 1º, 4º e 5º do aludido artigo.

2. A anterioridade da norma tributária, quando essa é gravosa, representa uma das garantias fundamentais do contribuinte, traduzindo uma limitação ao poder impositivo do Estado.

3. A emenda Constitucional nº 10/96, especialmente quanto ao inciso III do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – objeto de questionamento - é um novo texto que veicula nova norma, e não mera prorrogação da emenda anterior.

4. Hipótese de majoração da alíquota da CSSL para as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

5. Necessidade de observância do princípio da anterioridade nonagesimal contido no art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. RE 587.008 (Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Pleno, DJe 06/05/2011).

O Ministério Público Federal pleiteia o desprovimento do recurso fazendário, e o conhecimento parcial do recurso do contribuinte e em sua extensão igualmente negar provimento.

É o relato do essencial.

**RE 578846 / SP**

Para fins de precisa delimitação do objeto do Recurso Extraordinário em pauta, aqui se discute alegadas modificações nos elementos materiais, base de cálculo e alíquota, da contribuição ao PIS, estabelecidos originalmente conforme os termos do § 1º do art. 22 da Lei 8.212, de 1991, para os sujeitos passivos bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, e observado o período de vigência do art. 72, V, do ADCT, isto é, do Fundo Social de Emergência estabelecido pela EC nº 10, de 1996 (exercícios financeiros de 1994 e 1995, e período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997).

A recorrente alega inexistir critério claro para definição de receita bruta operacional, conforme opção da Emenda Constitucional nº 10, pretendida base de cálculo da contribuição para o PIS, sendo ilegítimo que se a exija por tal regime, sob pena de afronta ao disposto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal (vedação a que se exija ou aumente tributo sem lei que o estabeleça), expondo, ainda sobre o mesmo ponto, aquilo que a seu ver mais se aproximaria, considerada a legislação do imposto de renda, do conceito de receita bruta operacional: jamais a inclusão de receitas financeiras.

Sustenta, também, ser inconstitucional a instituição de tributos com alíquotas diferencialmente majoradas, sob pena de afronta ao disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal (no essencial, tratamento desigual para contribuintes que se encontrem em situações equivalentes). Assevera que o conceito de capacidade contributiva especificamente elevada não pode servir como *discrimen* no estabelecimento de alíquotas do PIS às instituições financeiras, vez que o referido princípio aplicar-se-ia exclusivamente a impostos.

**RE 578846 / SP**

Opõe ainda uma terceira ordem de alegação de inconstitucionalidade, esta supostamente promovida com a edição da Medida Provisória nº 517, de 1994, e alterações posteriores, até a sua convalidação na Lei nº 9.701, de 1998. Esta medida provisória, dispondo sobre a base de cálculo do PIS devido pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 (bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas), veiculou permissão para exclusões específicas da receita bruta operacional. Mas, para a Contribuinte, a edição da medida provisória afrontaria a proibição imposta pelo art. 73 do ADCT, ou seja, que na regulação do Fundo Social de Emergência não se poderia adotar o instrumento previsto no inciso V do art. 59 da Constituição Federal (medida provisória)

Desde logo, de se assentar que a jurisprudência da Corte, acerca da necessidade de observância da anterioridade nonagesinal, referindo-se à Emenda Constitucional nº 10, de 1996, expressa firmemente a compreensão de não se cuidar de mera prorrogação da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. É o estabelecido a partir do já referido julgamento do RE 587.008:

A emenda Constitucional nº 10/96, especialmente quanto ao inciso III do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – objeto de questionamento - é um novo texto que veicula nova norma, e não mera prorrogação da emenda anterior. RE 587.008 (Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Pleno, DJe 06/05/2011).

No tema nº 107, foi reconhecida a repercussão geral no sentido de se

**RE 578846 / SP**

cuidar de nova norma tributária, imposta a atenção à limitação da representada pela anterioridade nonagesimal.

Na mesma linha o RE 953.074:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. PIS. EC nº 10/1996. Majoração de alíquota. Anterioridade. Irretroatividade. Necessidade de observância. 1. A Emenda Constitucional nº 10/96 não foi mera prorrogação da Emenda Constitucional nº 01/94. Em consequência, a majoração da alíquota da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) somente será devida após o decurso de noventa dias, contados a partir da publicação da referida emenda, em observância aos princípios da anterioridade nonagesimal e da irretroatividade das normas. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. RE 953.074-AgR (Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, DJe 19/10/2016).

No tangente ao questionamento acerca da alteração da base de cálculo (receita operacional bruta), de se encampar o conceito de que abrangidos não somente os resultados de venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. Exemplificativos de tal orientação são o RE 371.258-AgR (Rel. Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, DJ 27/10/2006), o RE 400.479 ED-AgR Rel. Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, DJ 06/11/2006, e o RE 346.983, do qual se reproduz, com destaque importante, a Ementa:

TRIBUTO. Contribuição para o PIS. Medida Provisória nº 517/94. Fundo Social de Emergência. Matéria estranha à MP. Receita bruta. Conceito Inalterado. Constitucionalidade reconhecida. Recurso provido. A Medida Provisória nº 517/94 não dispõe sobre Fundo Social de Emergência, mas sobre exclusões e deduções na base de cálculo do PIS. RE 346.983 (Rel. Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, DJe 14/06/2010)

**RE 578846 / SP**

Um tratamento distintivo em termos tributários, antes de ofender a Constituição da República, a robustece. Expressão que é do valor igualdade no terreno da fiscalidade, o princípio da capacidade contributiva para se bem se apresentar em seu desenho, ao Legislador e ao Intérprete se determina considerar a sua especial forma de expressão: verificadas diferenças entre capacidades contributivas, o resultante patamar de intensidade na incidência tributária deverá as observar. Mais se confirma, portanto, a igualdade tributária, no que não se afasta da igualdade geral, quanto mais varia em função da riqueza do sujeito passivo. É, aliás, ponderação à qual que se amoldam todas as espécies tributárias, não se prestando a alguma forma de restrição interpretativa a abordagem literal do art. 145, § 1º, da Constituição da República. Nessa exata linha de compreensão, a fala deste Tribunal proferida quando do julgamento do RE 598.572, a se conferir, em especial o que segue assinalado, que ainda bem explicita a identificação de uma diferenciada capacidade de contribuir das entidades referidas pelo § 1º do art. 22 da Lei 8.212, de 1991:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FOLHA DE SALÁRIO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E ASSEMELHADAS. DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS. CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL DE 2,5%. ART. 22, §1º, DA LEI 8.212/91. CONSTITUCIONALIDADE.

1. A jurisprudência do STF é firme no sentido de que a lei complementar para instituição de contribuição social é exigida para aqueles tributos não descritos no altiplano constitucional, conforme disposto no § 4º do artigo 195 da Constituição da República. A contribuição incidente sobre a folha de salários esteve expressamente prevista no texto constitucional no art. 195, I, desde a redação original. O artigo 22, § 1º, da Lei 8.212/91 não prevê nova contribuição ou fonte de custeio, mas mera diferenciação de alíquotas, sendo, portanto, formalmente

**RE 578846 / SP**

constitucional.

2. Quanto à constitucionalidade material, a redação do art. 22, § 1º, da Lei 8.212 antecipa a densificação constitucional do princípio da igualdade que, no Direito Tributário, é consubstanciado nos subprincípios da capacidade contributiva, aplicável a todos os tributos, e da equidade no custeio da seguridade social. Esses princípios destinam-se preponderantemente ao legislador, pois nos termos do art. 5º, caput, da CRFB, apenas a lei pode criar distinções entre os cidadãos. Assim, a escolha legislativa em onerar as instituições financeiras e entidades equiparáveis com a alíquota diferenciada, para fins de custeio da seguridade social, revela-se compatível com a Constituição.

3. Fixação da tese jurídica ao Tema 204 da sistemática da repercussão geral: "É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis, após a edição da EC 20/98." 4. Recurso extraordinário a que se nega provimento. RE 598.572 (Rel. Min. EDSON FACHIN, Pleno, DJe 9/08/2016).

Por derradeiro, a adoção da Medida Provisória nº 517, de 1994, até a sua convalidação na Lei nº 9.701, de 1998, não afronta a vedação imposta pelo art. 73 do ADCT, conforme redação dada Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994, isto é, de na regulamentação do Fundo Social de Emergência ser vedado o emprego de medida provisória, posto tão somente ter a MP previsto exclusões e deduções na base de cálculo do PIS.

Tudo considerado, conheço de ambos os Recursos Extraordinários, mas a eles **NEGO** provimento.

Como tese a ser assentada, sugiro a seguinte:

Cessada a vigência da Emenda Constitucional de Revisão



RE 578846 / SP

nº 1, de 1994, é constitucional a incidência da Contribuição para o PIS, observados os termos da Lei Complementar nº 7, de 1970, e alterações posteriores, no período de 1º de janeiro de 1996 a 3 de junho de 1996, e os termos da Emenda Constitucional 10, de 1996, a partir de 4 de junho de 1996.



24/05/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - Senhora Presidente, saúdo o eminente Ministro-Relator, Ministro Dias Toffoli, já na esteira da manifestação do Ministro Alexandre de Moraes, sem embargo de reconhecer o conjunto de pontos que foram suscitados pelo ilustre Advogado da recorrente, a conclusão a que também cheguei vai ao encontro do voto de Sua Excelência integralmente, inclusive, nesse ponto das entidades equiparadas de instituições financeiras que, na declaração de voto que juntarei, acabou arrostando também esse tema conforme o eminente Ministro-Relator agora asseverou. Portanto, sem me alongar, juntarei declaração de voto.

Cumprimento o Ministro Dias Toffoli, peço vênias à compreensão em sentido diverso, cumprimento o eminente Advogado pelo trabalho hercúleo que fez. Nada obstante, a conclusão que chego vai ao encontro do desprovimentos de ambos os recursos.

Com o Relator.



24/05/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO**VOTO**

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN: Trata-se de recursos extraordinários interpostos pela Santos Corretora de Câmbio e Valores S/A e pela União em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em que se deu parcial provimento à apelação da contribuinte, nos seguintes termos:

“PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. EMENDA CONSTITUCIONAL DE REVISÃO Nº 10/96. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. EXCLUSÕES DETERMINADAS PELA MP 727/94. VALIDADE. REGULAÇÃO POR MEIO DE MEDIDA PROVISÓRIA. POSSIBILIDADE. OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. ARTIGO 195 §6º. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL.”

Nas razões recursais da contribuinte, sustenta-se ofensa ao princípio da legalidade tributária, tendo em vista a inexistência de definição legal do conceito de “receita bruta operacional” preconizado no art. 72, V, do ADCT. Logo, as operações da contribuinte seriam não tributáveis por ausência de tipicidade.

Alega-se que, caso superado o argumento anterior, o acórdão recorrido não conferiu a melhor interpretação ao caso, pois teria havido extensão inconstitucional da base de cálculo do PIS, à luz dos dispositivos constitucionais referentes ao Fundo Social de Emergência e da legislação do imposto de renda. Isso porque a receita bruta operacional não incluiria as receitas financeiras de instituições financeiras e assemelhadas.

Articula-se, ainda, a existência de vício formal de constitucionalidade, pois não poderia a MP 517/94 regulamentar o FSE, por conta do comando proibitivo haurido do art. 73 do ADCT.

**RE 578846 / SP**

Por fim, assevera violação ao princípio da isonomia, porquanto haveria discriminação arbitrária no tratamento tributário conferido às instituições financeiras. Além disso, o princípio da capacidade contributiva incidiria apenas sobre os impostos, haja vista a literalidade do art. 145, §1º, da Constituição da República.

Por sua vez, a União alega a exigência do PIS destinado ao FSE em todo o período reclamado pelo contribuinte, pois não incidiria no caso os princípios da anterioridade genérica ou nonagesimal. Isso porque a EC 10/96 não teria inovado na ordem jurídica, mas tão somente prorrogado a vigência da Emenda revisional 1/94.

A Vice-Presidência do Tribunal de origem admitiu ambos os recursos extraordinários por reputar presentes todos os requisitos de admissibilidade.

O e. Ministro Relator Dias Toffoli afetou a matéria ao Plenário Virtual, de modo a reconhecer a repercussão geral da matéria, sustentando a constitucionalidade das seguintes controvérsias:

“Estou certo de que a análise da questão constitucional suscitada - atinente à exigência da contribuição para o PIS no período de vigência do art. 72 do ADCT, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 10, de 4 de março de 1996 - permitirá a pacificação da matéria, com reflexos diretos, também, no período de vigência das Emendas Constitucionais nº 1/94 e nº 17/97, as quais dispuseram sobre a referida base de cálculo nos mesmos termos.

Relevante, também, a pacificação da questão atinente à majoração da alíquota da contribuição ao PIS perpetrada pelo dispositivo temporário do inciso V do art. 72 do ADCT, o qual sofreu alterações pelas três emendas.

A análise da matéria pelo Plenário da Corte propiciará, também, uma decisão definitiva sobre a validade das exclusões estabelecidas pela MP 727/94 (reedição da MP 517/94).”

Instada a manifestar-se, a Procuradoria-Geral da República opinou pelo desprovimento do recurso extraordinário da Fazenda Pública e pelo

**RE 578846 / SP**

conhecimento parcial do apelo extremo do contribuinte e, na parte conhecida, pelo seu desprovimento.

São os fatos de interesse para a presente manifestação de voto.

De plano, declaro convicção no sentido do desprovimento de ambos os recurso extraordinários.

Em relação ao apelo da Fazenda Nacional, verifica-se que a questão já foi solvida sob a sistemática da repercussão geral no âmbito do RE-RG 587.008, de relatoria do ministro Dias Toffoli, Pleno, DJe 06.05.2011:

“Recurso extraordinário – Emenda Constitucional nº 10/96 – Art. 72, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) - Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) – Alíquota de 30% (trinta por cento) - Pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 – Alegada violação ao art. 195, § 6º, da Constituição Federal. 1. O poder constituinte derivado não é ilimitado, visto que se submete ao processo consignado no art. 60, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, bem assim aos limites materiais, circunstanciais e temporais dos §§ 1º, 4º e 5º do aludido artigo. 2. A anterioridade da norma tributária, quando essa é gravosa, representa uma das garantias fundamentais do contribuinte, traduzindo uma limitação ao poder impositivo do Estado. 3. A emenda Constitucional nº 10/96, especialmente quanto ao inciso III do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – objeto de questionamento - é um novo texto que veicula nova norma, e não mera prorrogação da emenda anterior. 4. Hipótese de majoração da alíquota da CSSL para as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91. 5. Necessidade de observância do princípio da anterioridade nonagesimal contido no art. 195, § 6º, da Constituição Federal. 6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento.”

Sendo assim, o acórdão recorrido não diverge da jurisprudência desta Corte.

Por outro lado, as irresignações da contribuinte necessitam de

**RE 578846 / SP**

maiores comentários. De início, rememoro que este Tribunal já rechaçou a tese de relação necessária entre mandamento da norma tributária e tipicidade cerrada no bojo das ADIs 4.697 e 4.762, ambas de minha relatoria.

Eis o teor do meu voto proferida na ocasião, no que interessa:

“Na verdade, o que não se observa é pretensão ‘princípio da tipicidade cerrada’, tal como articulado por parcela relevante de doutrina tributarista pátria.

Veja-se, a esse respeito, a argumentação expendida pelo notável professor Alberto Xavier acerca do relacionamento entre tipicidade e mandamento da norma tributária, notadamente no que tange à fixação da medida do tributo:

“Disse-se há pouco que a tipicidade respeitava não só aos fatos como aos efeitos, não só às situações jurídicas iniciais como às finais, não só à hipótese senão que também ao mandamento. Importa, pois, justificar o assento. A ideia de reserva absoluta de lei (formal ou material) envolve, como já várias vezes se afirmou, que ela contenha em si não só o fundamento, como também o próprio critério da decisão. Se o órgão de aplicação do direito deve ter na lei predeterminado o conteúdo da decisão, isto não pode deixar de significar que o princípio da tipicidade atua integralmente na norma tributária, em todos os seus elementos, na previsão ou hipótese e na estatuição ou injunção (...) E, desta sorte, são objeto de tipificação todos os elementos necessários à fixação do quantum da prestação tributária”.

No entanto, com esse entendimento não se pode concordar, sob pena de inviabilização da tributação no país ou, pelo menos, assumir um modelo de legalismo datado na evolução histórico-filosófica das ideias tributárias brasileiras.

Nesse ponto, concorda-se com a crítica feita por Luís Eduardo Schoueri acerca da matéria:

“Diante do Princípio da Legalidade, parte da doutrina se refere a outro, que seria dele consequência: o Princípio da Tipicidade Cerrada. Acreditam alguns que o princípio da

**RE 578846 / SP**

Legalidade exigiria do legislador uma precisão cirúrgica na definição da hipótese tributária, de modo que ao aplicador da lei nada restaria de liberdade. Importa negar esta ideia. (...) A ideia de determinação é, na verdade, contraditória com a de tipo e daí a crítica que se faz àqueles que traduzem Tatbestand como tipo (...) [Já se viu] quando se examinou a questão da competência tributária, que o tipo diferencia-se do conceito exatamente por sua abertura e fluidez. Daí a expressão 'tipo fechado' ser uma contradição. O tipo é, justamente, aberto. (...) Fica claro, portanto, ser impróprio falar em 'tipicidade cerrada', já que o legislador adota uma 'determinação normativa' (Xavier) com uma solidificação que exigirá a subsunção (Dolacio de Oliveira), então já não se trata mais de tipo, mas de verdadeiro conceito."

Nesses termos, reputa-se suficientemente determinado o mandamento tributário, para fins de observância da legalidade tributária, na hipótese das contribuições profissionais previstas no diploma impugnado, tendo em conta as categorias jurídicas da praticabilidade e da parafiscalidade, como próprias dessa espécie tributária."

Nesse sentido, a argumentação da contribuinte quanto ao ponto somente seria obstativa à relação tributária, caso comprovada de forma cabal a inexistência de base legal para o tributo. Não é o caso do PIS cobrado de instituições financeiras no período de vigência do art. 72, V, do ADCT, como se extrai do voto condutor da decisão colegiada recorrida:

"Desta forma, percebe-se que a própria EC de Revisão nº 1/94, ao introduzir o art. 72 no ADCT, cuidou de estabelecer qual a nova base de cálculo da exação a receita bruta operacional remetendo o intérprete à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, a fim de encontrar-se a respectiva definição.

(...)

Levando-se em conta que o caso dos autos envolve

**RE 578846 / SP**

empresa corretora de câmbio e valores, bem como a conjugação dos dispositivos normativos supratranscritos, chega-se à conclusão de que a base de cálculo da contribuição ao PIS, prevista no inc. V do art. 72, do ADCT, é formada pelo produto da venda dos serviços que constituem seu objeto social (além daquelas frações constantes dos artigos 17 e 18, do Decreto-Lei, 1598/77., conforme será abaixo demonstrado), não indo aí qualquer afronta ao princípio da legalidade, eis que a base de cálculo do tributo está fixada legalmente.”

Por conseguinte, não prospera a argumentação da contribuinte quanto ao ponto, salvo se a Corte estivesse disposta a não observar o comando da Súmula 636 do STF e resolver contencioso de mera legalidade.

No que toca à suposta infringência do art. 73 do ADCT, também não guarda melhor sorte a exposição da contribuinte, à luz da compreensão iterativa do STF segundo a qual a MP em questão não dispôs sobre o Fundo Social de Emergência, mas sobre exclusões e deduções da base de cálculo do PIS.

Confirmam-se os seguintes precedentes:

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 17/1997. FUNDO SOCIAL DE EMERGÊNCIA. OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. REGULAMENTAÇÃO VIA MEDIDA PROVISÓRIA. POSSIBILIDADE. 1. A Emenda Constitucional nº 17/1997, ao majorar a carga tributária relativa à incidência do Pis, deve observar o prazo de anterioridade nonagesimal previsto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal. 2. Nos termos da jurisprudência da Corte, a MP 517/1994 não dispôs sobre o Fundo Social de Emergência, mas sobre exclusões e deduções da base de cálculo do PIS (RE 525.874, Rel. Min. Cezar Peluso). Logo, não há óbice à regulamentação pela via da medida provisória. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.”

**RE 578846 / SP**

(RE 500283 AgR, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, DJe 22.05.2015)

“TRIBUTO. Contribuição para o PIS. Medida Provisória nº 517/94. Fundo Social de Emergência. Matéria estranha à MP. Receita bruta. Conceito Inalterado. Constitucionalidade reconhecida. Recurso provido. A Medida Provisória nº 517/94 não dispõe sobre Fundo Social de Emergência, mas sobre exclusões e deduções na base de cálculo do PIS.” (RE 346983, Rel. Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, DJe 14.05.2010)

Em relação à possibilidade de inclusão da receita financeira de entidades equiparadas a instituições financeiras, como é o caso da Recorrente, compreendo que o conceito jurídico-constitucional de faturamento se traduz na somatória de receitas resultantes das atividades empresariais, e não apenas da venda de bens e serviços correspondentes a emissão de faturas.

Por conseguinte, o fato de instituições financeiras e seguradoras não venderem bens e serviços não implica em inexistência de faturamento por parte dessas sociedades empresárias, tampouco indica a não incidência de PIS. Logo, não vejo óbice constitucional para a tributação das atividades da contribuinte, nos termos do art. 72, V, do ADCT.

Em relação ao alcance da isonomia tributária e a incidência do princípio da capacidade contributiva, peço vênias para reproduzir excerto de minha argumentação no RE-RG 598.572, de minha relatoria, no qual se assentou a seguinte tese: *“É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis, após a edição da EC 20/98.”*

Eis o teor da manifestação:

“Nada obstante, é preciso reconhecer que a redação do art. 22, § 1º, da Lei 8.212 apenas antecipa a densificação constitucional do princípio da igualdade que, no Direito Tributário, é consubstanciado nos subprincípios da capacidade

**RE 578846 / SP**

contributiva e da equidade no custeio da seguridade social.

Cabe ressaltar que, nos termos da jurisprudência deste Tribunal, essas normas são plenamente aplicáveis às contribuições.

Há que se reconhecer, no entanto, que as emendas constitucionais apenas explicitaram o conteúdo da norma constante do art. 145, § 1º, da Constituição, ao indicar critérios pelos quais poderiam ser estabelecidas distinções entre contribuintes. Assim, a diferenciação quanto à atividade econômica é possível e consentânea com o princípio da capacidade contributiva.

Sendo constitucionalmente possível, não compete ao Judiciário, na esteira dos precedentes já indicados neste voto, substituir-se ao legislador na escolha das atividades que terão alíquotas diferenciadas relativamente à contribuição indicada no art. 195, I, da CRFB. Noutras palavras, não se encontram fundamentos constitucionais que desabonem a livre escolha legislativa em onerar o setor financeiro com alíquota diferenciada, para fins de custeio da seguridade social.”

Portanto, entendo, *mutatis mutandis*, que as mesmas razões de decidir são aqui aplicáveis em contrariedade às pretensões da contribuinte.

Ante o exposto, nego provimento a ambos os recursos extraordinários.



24/05/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Também eu, Presidente, cumprimento os dois Advogados, Doutor José Arnaldo e Doutor José Péricles, cumprimento o Ministro Toffoli pelo voto denso e claro, apesar de tê-lo abreviado.

Acompanho o Relator na negativa de provimento a ambos os recursos.



24/05/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO

VOTO

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Senhora Presidente, saúdo o Advogado, mais uma competente sustentação oral, e, da mesma forma, a sustentação do Procurador da Fazenda Nacional. Saúdo também o Ministro Toffoli, com um voto completo, embasado inclusive na jurisprudência da Corte sobre vários pontos sobre os quais todos nós já nos pronunciamos.

Concluo, Senhora Presidente, na esteira dos fundamentos deduzidos com brilho por Sua Excelência, negando provimento a ambos os recursos extraordinários.



24/05/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhora Presidente, egrégia Corte, ilustre representante do Ministério Público, Senhores Advogados, a quem saúdo pela sustentação oral.

Destacarei um trecho das anotações, mas farei juntada de voto escrito.

Se o núcleo operacional, que constitui parcela da receita bruta operacional, é composto pelo resultado da atividade econômica da empresa, nele incluídos os resultados decorrentes de atividades financeiras, por uma razão lógica, os valores obtidos com as atividades empenhadas pelas instituições financeiras se enquadram no conceito de receita bruta operacional - esse último mais amplo do que aquele, conforme destacou o Ministro Dias Toffoli.

Acompanho integralmente Relator, saudando-o pela profundidade de seu voto.



24/05/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX: A fim de subsidiar a análise de mérito, destaco tratar-se de dois recursos extraordinários, com fundamento no art. 102, III, 'a', da Constituição Federal, envolvendo discussão acerca da constitucionalidade das modificações efetuadas na base de cálculo e na alíquota da contribuição ao PIS, destinada à composição do Fundo Social de Emergência e devida pelos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, no período de vigência do art. 72, V, do ADCT.

Na origem, a empresa recorrente impetrou mandado de segurança com vistas a obter um provimento jurisdicional que lhe reconhecesse a desnecessidade de recolhimento do PIS exigido das instituições financeiras, na forma da Emenda Constitucional nº 10 de 1996, que alterou a redação dos arts. 71 e 72 do ADCT, incluídos, por sua vez, no texto constitucional pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01 de 1994. Deferida em parte liminar pleiteada, apenas para reconhecer a aplicabilidade do Princípio da Irretroatividade ao caso concreto, impossibilitando a exigência no período de 01/01/1996 a 07/03/1996 (data de publicação de EC nº 10/96), o MM. Juízo de 1ª instância, ao proferir a sentença, houve por bem denegar a segurança pleiteada.

Em face da r. sentença, a empresa recorrente interpôs apelação ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região, a qual foi parcialmente provida, apenas para reconhecer a aplicabilidade do Princípio da Irretroatividade e, em se tratando de contribuição destinada à seguridade social (PIS), a incidência também do Princípio da Anterioridade Nonagesimal, previsto pelo art. 195, §6º, da Constituição, impossibilitando a exigência somente no período que vai de 01/01/1996 a 03/06/1996, quando já decorridos 90



RE 578846 / SP

dias da publicação da EC nº 10/96. Confira-se a ementa do v. acórdão:

“PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. EMENDA CONSTITUCIONAL DE REVISÃO Nº 10/96. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. EXCLUSÕES DETERMINADAS PELA MP 727/94. VALIDADE. REGULAÇÃO POR MEIO DE MEDIDA PROVISÓRIA. POSSIBILIDADE. OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. ARTIGO 195 § 6º. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL.

1- A base de cálculo da contribuição ao PIS foi definida, pelo Art. 72, do ADCT, introduzido pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, como sendo a receita bruta operacional, tal como definida na legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

2- Interpretando-se conjuntamente o art. 44, da Lei 4506/64, com os artigos 12, 17 e 18, do Decreto-Lei 1598/77, chega a definição da base de cálculo da exação em foco, não havendo que se falar em violação ao princípio da legalidade, por ausência de fixação legal daquele elemento da obrigação tributária.

3- Prevendo os artigos 17 e 18, do Decreto-Lei 1598/77, que não só o preço dos serviços prestados, como também os juros, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, as contrapartidas das variações monetárias, os ganhos cambiais, entre outros, compõem a base de cálculo do PIS, perfeitamente válidas são as exclusões estabelecidas pela MP 727/94 (reedição da MP 517/94).

4- Nos exatos termos do art. 73, do ADCT, a medida provisória não é instrumento adequado apenas para a regulação do Fundo Social de Emergência, não existindo qualquer vedação para disciplinar a contribuição ao PIS.

5- Aplica-se a regra da anterioridade nonagesimal, instituída pelo § 6º, do art. 195, da CF, em função de seu caráter de contribuição destinada ao financiamento do sistema de

**RE 578846 / SP**

seguridade social. Isto, aliás, já foi observado pelo § 1º do art. 72 das disposições transitórias.

6- Os recursos carregados para o Fundo de Estabilização Fiscal pela EC nº 10/96, inclusive os oriundos da parcela do "PIS", têm aplicação prioritária no custeio de ações governamentais destinadas a atender a necessidades condizentes com os objetivos da Seguridade Social fixados no artigo 194, caput, do Texto Constitucional, pelo que não perdeu a contribuição para o "PIS", em razão dessa Emenda, a sua natureza de contribuição social, para transformar-se em imposto novo, sujeito à observância do artigo 154, I da mesma Constituição.

7- Havendo dita Emenda restabelecido para o período de 01/01/1996 a 30/06/1997, o aumento de alíquota para 0,75% e a alteração da base de cálculo anteriormente introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94, para vigorar apenas até 31/12/1995, está sujeita à observância do princípio da anterioridade nonagesimal, estabelecido no artigo 195 § 6º da Carta Constitucional, revelando-se inconstitucional a exigência da exação "PIS" nos moldes ali estabelecidos no período de 01/01/1996 a 03/06/1996.

8- Considerando que a Emenda Constitucional nº 10/96 foi publicada em 07 de março de 1996 e pretendeu retroagir para alcançar fatos ocorridos em janeiro do mesmo ano, flagrante sua inconstitucionalidade, por violar o artigo 195 § 6º da Carta Magna.

9- O artigo 60 § 4º, inciso IV da Constituição Federal prevê a impossibilidade de ser objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir direito ou garantia individual. O princípio da anterioridade, que no caso das contribuições sociais, é o de 90 dias, artigo 195 § 6º da Carta Constitucional, não pode ser abolido, nem sequer por Emenda Constitucional.

10- No período entre janeiro de 1996, quando extinto o Fundo Social de Emergência, até 90 dias após a publicação da Emenda Constitucional nº 10/96, a contribuição ao PIS deve ser



RE 578846 / SP

recolhida na forma da Lei Complementar nº 07/70 e alterações posteriores.

11- A fixação de alíquota maior para os bancos e instituições de crédito em geral não configura situação antiisonômica, vedado Texto Constitucional.

12- Não há que se falar em desigualdade pois todas as entidades regidas pelo Sistema Financeiro devem recolher a exação de forma majorada, ou seja, não há diferenciação entre aqueles que se encontram em situação semelhante.

13- Provimento parcial ao recurso de apelação interposto, reconhecendo o direito da impetrante em recolher o PIS nos moldes da Lei Complementar 07/70 e alterações posteriores, no período compreendido entre 01 de janeiro de 1996 e 03 de junho de 1996, em respeito ao artigo 195 § 6º da Carta Constitucional, devendo, a partir de 04 de junho de 1996, ser recolhido nos moldes da Emenda Constitucional nº 10/96.”

Em face do v. acórdão, tanto o contribuinte quanto a União Federal, interpuseram recurso extraordinário, tendo o primeiro sustentado, em síntese:

(i) violação ao Princípio da Legalidade, previsto no art. 150, I, da CRFB/88, tendo em vista não haver na legislação critério claro, seguro e preciso do que venha a ser a “receita bruta operacional”, eleita pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 – e prorrogada pela EC nº 10/96 – como sendo a base de cálculo da contribuição para o PIS. Nesse ponto, aduz ainda que, mesmo que se pudesse extrair algum conceito para a receita bruta operacional da legislação do imposto de renda vigente à época, este não incluiria as receitas financeiras;

(ii) violação ao Princípio da Isonomia, previsto no art. 150, II, da CRFB/88, pois as alíquotas diferenciadas do PIS, vigentes temporariamente (de 1994 a 1999), teriam sido estabelecidas única e exclusivamente em razão da natureza da atividade desenvolvida pelo contribuinte, abstraídos os resultados concretamente auferidos por ele;

**RE 578846 / SP**

(iii) por fim, suscita violação ao Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no art. 145, §1º, da CRFB/88, pois o referido princípio aplicar-se-ia exclusivamente aos impostos, e não às contribuições sociais.

A União Federal, por sua vez, aduz em seu recurso extraordinário a inexistência de ofensa aos Princípios da Irretroatividade (art. 150, III, "a", da CRFB/88) e da Anterioridade Nonagesimal (art. 195, §6º, da CRFB/88), tendo em vista que a EC nº 10/96 teria apenas prorrogado a vigência da Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94.

Diante da abrangência do tema, esta Corte reconheceu a sua repercussão geral, em 20 de junho de 2013, em manifestação elaborada nos seguintes termos:

"Inicialmente, registro que a questão constitucional suscitada pela União (Fazenda Nacional) no recurso extraordinário já teve sua repercussão geral reconhecida por esta Corte nos autos do RE nº 587.008/SP, de minha relatoria.

Todavia, remanescem os questionamentos trazidos pelo contribuinte no seu recurso extraordinário (fls. 199/211), os quais merecem análise sob o enfoque da repercussão geral.

A contribuição para o PIS das pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dentre elas as instituições financeiras - teve suporte constitucional específico, enquanto vigeu, no inciso V do art. 72 do ADCT, o qual foi acrescentado pela ECR nº 1 e alterado pela EC nº 10 e pela EC 17/97. De acordo com esse dispositivo, o PIS deveria ser cobrado, no período de 1994 a 1999, sobre a receita bruta operacional, tal como definida na legislação do imposto sobre a renda e sobre os proventos de qualquer natureza.

Estou certo de que a análise da questão constitucional suscitada - atinente à exigência da contribuição para o PIS no período de vigência do art. 72 do ADCT, com a redação

**RE 578846 / SP**

conferida pela Emenda Constitucional nº 10, de 4 de março de 1996 permitirá a pacificação da matéria, com reflexos diretos, também, no período de vigência das Emendas Constitucionais nº 1/94 e nº 17/97, as quais dispuseram sobre a referida base de cálculo nos mesmos termos.

Relevante, também, a pacificação da questão atinente à majoração da alíquota da contribuição ao PIS perpetrada pelo dispositivo temporário do inciso V do art. 72 do ADCT, o qual sofreu alterações pelas três emendas.

A análise da matéria pelo Plenário da Corte propiciará, também, uma decisão definitiva sobre validade das exclusões estabelecidas pela MP 727/94 (reedição da MP 517/94).

Entendo que a questão posta apresenta densidade constitucional e extrapola os interesses subjetivos das partes, não só por ser relevante para os contribuintes que, no período questionado, foram obrigados a recolher a contribuição ao PIS, que integrava o Fundo Social de Emergência, na forma do citado inciso V do art. 72 do ADCT, mas também para toda a sociedade, visto tratar-se de receitas destinadas, prioritariamente, ao custeio das ações dos sistemas de saúde e de educação, na forma do art. 71 do ADCT.

Registro, por oportuno, que a discussão travada nestes autos não se confunde com aquela constante no RE nº 609.096/RS, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, pois, naquele caso, a controvérsia dizia respeito às receitas financeiras das instituições financeiras, na forma da Lei nº 9.718/98, a qual dispunha ser a base de cálculo das pessoas jurídicas em geral o faturamento."

Em parecer, a Procuradoria Geral da República opina pelo desprovimento de ambos os recursos extraordinários, com o conhecimento apenas parcial do recurso extraordinário do contribuinte.

Este é o breve relatório.

I. Existência de repercussão geral decidida pela Corte no RE

**RE 578846 / SP****587.008 (Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 06/05/11), quanto à matéria objeto do recurso extraordinário da União.**

Inicialmente, ressalto que há dois recursos extraordinários no presente caso: um do contribuinte, instituição financeira, e outro da União Federal. Isso porque o acórdão do Tribunal *a quo* deu provimento em parte à apelação da empresa, reconhecendo a necessidade de observância pela EC nº 10/96 dos Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade Nonagesimal, aplicável às contribuições sociais, como é o caso do PIS, ora em discussão (arts. 150, III, "a" e 195, §6º, da CRFB/88).

A argumentação da União é toda no sentido de que a EC nº 10/96 apenas prorrogou as disposições constantes da Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94, sendo, desse modo, inaplicáveis os referidos princípios ao caso concreto. Isso, contudo, não prospera, pois a EC nº 10/96 foi editada em março de 1996, sendo que a vigência das disposições incluídas pela ECR nº 01/94 foi somente até dezembro de 1995 (inseriu os arts. 71, 72 e 73 do ADCT).

Assim, havendo solução de continuidade, não há que se falar que a EC nº 10/96 apenas prorrogou a vigência das disposições da ECR nº 01/94. Essa questão, inclusive, já foi analisada pela Corte, em sede de repercussão geral, no RE 587.008, como bem observou o Min. Dias Toffoli em sua manifestação na presente repercussão geral. Embora o caso analisado versasse sobre a CSLL e não sobre o PIS, a questão relativa à necessidade de observância à Irretroatividade e à Anterioridade é a mesma. Confira-se:

“Recurso extraordinário – Emenda Constitucional nº 10/96 – Art. 72, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) - Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) – Alíquota de 30% (trinta por cento) - Pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 – Alegada violação ao art. 195, § 6º, da Constituição Federal. 1. O poder constituinte

**RE 578846 / SP**

derivado não é ilimitado, visto que se submete ao processo consignado no art. 60, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, bem assim aos limites materiais, circunstanciais e temporais dos §§ 1º, 4º e 5º do aludido artigo. 2. A anterioridade da norma tributária, quando essa é gravosa, representa uma das garantias fundamentais do contribuinte, traduzindo uma limitação ao poder impositivo do Estado. 3. **A emenda Constitucional nº 10/96, especialmente quanto ao inciso III do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – objeto de questionamento - é um novo texto que veicula nova norma, e não mera prorrogação da emenda anterior.** 4. Hipótese de majoração da alíquota da CSSL para as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91. 5. **Necessidade de observância do princípio da anterioridade nonagesimal contido no art. 195, § 6º, da Constituição Federal.** 6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento.” (Pleno, RE 587.008, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ de 06/05/11 – Grifos aditados)

Justamente em função disso, aliás, a Procuradoria da Fazenda Nacional afirma, em sede de memoriais, que deixará de impugnar o referido acórdão recorrido nessa parte, citando a manifestação do Relator, Min. Dias Toffoli, por ocasião da votação da repercussão geral, bem como o parecer da PGR e a Nota PGFN/CRJ nº 1.224/2016, da lavra do Procurador Filipe Aguiar Barros, que reconhece que o julgamento do RE 587.008 prejudicou o julgamento do recurso extraordinário interposto pela União Federal, no presente caso.

Assim, voto pelo desprovimento do recurso da União, eis que em desacordo com a jurisprudência pacífica da Corte, bem como pelo desprovimento do recurso do contribuinte, pelas razões a seguir aduzidas.

II. O conceito de receita bruta operacional previsto na legislação do imposto de renda da época e abrangência das receitas financeiras, auferidas por instituições financeiras e as a elas equiparáveis.



RE 578846 / SP

O Fundo Social de Emergência - FSE foi instituído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01, em 1º de março de 1994, através da inclusão dos arts. 71, 72 e 73 no ADCT, como parte do pacote de medidas de estabilização econômica, adotado pelo Governo Federal, *verbis*:

“Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

Parágrafo único. Ao Fundo criado por este artigo não se aplica, no exercício financeiro de 1994, o disposto na parte final do inciso II do § 9.º do art. 165 da Constituição.

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I - o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações;

II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória n.º 419 e pelas Leis n.ºs 8.847, 8.849 e 8.848, todas de 28 de janeiro de 1994, estendendo-se a vigência da última delas até 31 de dezembro de 1995;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro **dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212**, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;



RE 578846 / SP

IV - vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III;

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

VI - outras receitas previstas em lei específica.

§ 1.º As alíquotas e a base de cálculo previstas nos incisos III e V aplicar-se-ão a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação desta Emenda.

§ 2.º As parcelas de que tratam os incisos I, II, III e V serão previamente deduzidas da base de cálculo de qualquer vinculação ou participação constitucional ou legal, não se lhes aplicando o disposto nos arts. 158, II, 159, 212 e 239 da Constituição.

§ 3.º A parcela de que trata o inciso IV será previamente deduzida da base de cálculo das vinculações ou participações constitucionais previstas nos arts. 153, § 5.º, 157, II, 158, II, 212 e 239 da Constituição.

§ 4.º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos recursos previstos no art. 159 da Constituição.

§ 5.º A parcela dos recursos provenientes do imposto sobre propriedade territorial rural e do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, destinada ao Fundo Social de Emergência, nos termos do inciso II deste artigo, não poderá exceder:

I - no caso do imposto sobre propriedade territorial rural, a oitenta e seis inteiros e dois décimos por cento do total do produto da sua arrecadação;

II - no caso do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, a cinco inteiros e seis décimos por cento do



RE 578846 / SP

total do produto da sua arrecadação.

Art. 73. Na regulação do Fundo Social de Emergência não poderá ser utilizado o instrumento previsto no inciso V do art. 59 da Constituição.” (Grifos aditados)

Vale lembrar, nesse ponto, que o PIS já existia no ordenamento jurídico pátrio, com fundamento na Lei Complementar nº 7/70. Porém, a ECR nº 01/94, especificamente ao inserir o art. 72, V, no ADCT, passou a prever como integrante do FSE uma contribuição de setenta e cinco centésimos por cento ao PIS, a ser paga pelas pessoas jurídicas a que se refere o §1º, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, nos anos de 1994 e 1995. As instituições referidas são, em síntese, instituições financeiras e instituições a elas equiparáveis, nos termos do § 1º, do art. 22. Confira-se:

Lei nº 8.212/91

“Art. 22. § 1º No caso de bancos comerciais, **bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas**, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.” (Grifos aditados)

Em seguida, a Emenda Constitucional nº 10, de 04 de março de 1996, modificou a redação dos arts. 71 e 72, prorrogando a vigência do mecanismo para os anos de 1996 e 1997, através da inclusão da expressão “*bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997*” no *caput* do art. 71, bem como no inciso V, do art. 72, mantendo, contudo, as demais disposições já em vigor e alterando a sua denominação para

**RE 578846 / SP**

“Fundo de Estabilização Fiscal - FEF”.

Posteriormente, o FEF foi prorrogado novamente, pela Emenda Constitucional nº 17, de 22 de novembro de 1997, até atingir o formato atual a partir da Emenda Constitucional nº 27, de 21 de março de 2000, passando então à denominação de “Desvinculação de Receitas da União – DRU”.

Nesse contexto, a empresa recorrente impetrou mandado de segurança, durante a vigência do art. 72, V, com a redação dada pela EC nº 10/96, a fim de se ver desobrigada do recolhimento da contribuição nele prevista, destinada ao PIS, sob a alegação principal de que a base de cálculo prevista pela Constituição para a incidência da exação não teria seus aspectos suficientemente previstos pela legislação do imposto de renda da época, em clara ofensa, portanto, ao Princípio da Legalidade em matéria tributária. É justamente essa premissa que embasa a primeira parte do recurso extraordinário da empresa, sob a justificativa de negativa de vigência ao art. 150, I, da Constituição Federal.

No entanto, uma rápida observação da legislação vigente à época da promulgação da EC nº 10/96, permite concluir que essa premissa adotada pela empresa recorrente está equivocada, pois, ao contrário do que afirma, havia sim um conteúdo delimitado para a expressão “receita bruta operacional”, previsto pela Constituição como base de cálculo da contribuição integrante do FSE, posterior FEF. Ocorre que tal conteúdo deve ser extraído a partir de uma interpretação sistemática da legislação da época, mais especificamente, **através da conjugação de dispositivos da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (arts. 40, 43 e 44), com os art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, o art. 226 do Regulamento do Imposto de Renda da época (Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994), bem como as disposições da Medida Provisória nº 517, de 31 de maio de 1994, convertida na Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, que trouxe a possibilidade de uma série de deduções e exclusões**

**RE 578846 / SP****da receita bruta operacional.**

A empresa recorrente aduz que: 1) os dispositivos acima não seriam suficientes para permitir a identificação do conceito de “receita bruta operacional”; 2) ainda que algum conceito possa ser extraído de tal legislação, é certo que nele não se incluiriam as receitas financeiras, sendo, assim, inconstitucional a previsão feita pela MP nº 517/94, que, além de regulamentar o FSE, em desacordo com o art. 73 do ADCT, teria pretendido alargar o conteúdo possível de “receita bruta operacional”, ao não permitir a dedução das receitas financeiras, extrapolando a base de cálculo prevista no art. 72, V, do ADCT.

Não obstante a alegada violação ao art. 150, I, da CRFB/88 enseje a análise de dispositivos infraconstitucionais, razão pela qual a PGR, apesar de reconhecer não haver violação ao mencionado dispositivo, opina pelo não conhecimento do recurso extraordinário nessa parte, afirmando ser inviável o seu exame por esta Corte, passo à uma breve análise de seu texto, a fim de confirmar a possibilidade de extração de um conteúdo para “receita operacional bruta”, que em momento algum exclui as receitas financeiras auferidas pelas instituições financeiras no exercício de suas atividades essenciais. É de ver:

Lei nº 4.506/64

“Art. 40. Será classificado como lucro operacional da empresa o resultado auferido em qualquer atividade econômica destinada à venda de bens ou serviços a terceiros tais como:

I - Extração de recursos minerais ou vegetais, pesca, atividades agrícolas e pecuárias;

II - Indústrias de qualquer espécie, construção, serviços de transporte, de comunicações, serviços de energia elétrica, fornecimento de gás e água, exploração de serviços públicos concedidos ou de utilidade pública;



RE 578846 / SP

III - Comerciais ou mercantis de compra e venda de quaisquer bens, inclusive imóveis, títulos e valores, distribuição e armazenamento;

IV - Bancárias, de seguros e outras atividades financeiras de serviços de qualquer natureza, inclusive hotéis e divertimentos públicos.

(...)

Art. 43. O lucro operacional será formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas por esta lei.

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais." (Grifos aditados)

Decreto-Lei nº 1.598/77 (redação original)

"Art. 12. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

§ 1º A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas." (Grifos aditados)

Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 1.041/94)

"Art. 226. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados (Decreto-Lei nº



RE 578846 / SP

1.598/77, art. 12).

§ 1º Integra a receita bruta o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506/64, art. 44).

§ 2º Não integram a receita bruta os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário." (Grifos aditados)

Medida Provisória nº 517/94

"Art. 1º Para efeito exclusivo de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, vedada a aplicação das disposições previstas na Lei nº 8.398, de 7 de janeiro de 1992, e nos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, de 29 de junho de 1988 e 21 de julho de 1988, respectivamente, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, as seguintes exclusões da receita bruta operacional:

I - reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como prejuízo, que não representem ingresso de novas receitas.

II - valores correspondentes a diferenças positivas:

a) entre o valor de mercado e o custo de aquisição corrigido monetariamente, no caso de ouro, ativo financeiro, em poder do contribuinte;

b) decorrentes de variações nos ativos objetos dos contratos, no caso de operações de swap ainda não liquidadas.

III - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:



RE 578846 / SP

- a) despesas de captação;
- b) encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais e do exterior;
- c) despesas de cessão de créditos com coobrigação;
- d) despesas de câmbio;
- e) despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras;
- f) despesas de operações especiais por conta e ordem do Tesouro Nacional.

IV - no caso de empresas de seguros privados;

- a) cosseguro e resseguro cedidos;
- b) valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios;
- c) parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;
- d) atualização monetária das provisões ou reservas técnicas, limitada aos valores da variação monetária ativa incluídos na receita bruta operacional.

V - no caso de entidades de previdência privada abertas e fechadas;

- a) parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;
- b) atualização monetária das provisões ou reservas técnicas, limitada aos valores da variação monetária ativa incluídos na receita bruta operacional.

VI - no caso de empresas de capitalização:

- a) parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;
- b) atualização monetária das provisões ou reservas técnicas, limitada aos valores da variação monetária ativa incluídos na receita bruta operacional

§ 1º Consideram-se despesas ou encargos, para fins do disposto neste artigo, a variação monetária ou cambial, vedada a dedução de juros incorridos, de prejuízos e de qualquer despesa administrativa.

**RE 578846 / SP**

§ 2º A correção monetária do imobilizado de arrendamento mercantil e do ouro, ativo financeiro, será deduzida do valor das despesas e encargos de que tratam as alíneas a a d do inciso III.

§ 3º No caso das empresas de arrendamento mercantil, a dedução de que trata o parágrafo anterior é limitada pela relação entre os recursos que deram origem às deduções de que tratam as alíneas a a c do inciso III e o imobilizado de arrendamento mercantil.

§ 4º Nas operações realizadas em mercados futuros, sujeitos a ajustes diários, a base de cálculo da contribuição ao PIS é o resultado positivo dos ajustes ocorridos no mês.

§ 5º As exclusões e deduções previstas neste artigo restringem-se a operações autorizadas às empresas ou entidades nele referidas, desde que realizadas dentro dos limites operacionais previstos na legislação pertinente.

Art. 2º Aplica-se o disposto no artigo anterior às pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, obrigadas à contribuição de que trata a Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970.

Art. 3º Esta medida provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de junho de 1994.

Art. 4º Ficam revogados o art. 5º da Lei nº 7.691, de 15 de dezembro de 1988, e a alínea a do § 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 2.445, de 1988, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.449, de 1988." (Grifos aditados)

Da leitura dos dispositivos acima, conclui-se que não só é possível extrair um conceito de "receita bruta operacional" a partir do texto legal, como que a legislação foi muito além e pormenorizou seu conteúdo, informando o que poderia e o que não poderia ser incluído em sua definição. Nesse aspecto, defender que a legislação da época careceria de densidade normativa quanto à definição da base de cálculo do PIS integrante do FSE chega a beirar o absurdo.

**RE 578846 / SP**

Mas, não é só essa a única conclusão possível. Conforme se observa do art. 40, da Lei nº 4.506/64, o lucro operacional da pessoa jurídica, composto, nessa linha de raciocínio e em análise conjunta com o art. 43 do mesmo diploma, pela “receita bruta operacional” menos os custos, despesas operativas e demais encargos autorizados por lei, **constitui o resultado auferido em qualquer atividade econômica destinada à venda de bens ou serviços a terceiros, incluindo, expressamente os serviços decorrentes de atividades bancárias, de seguros e outras atividades financeiras.**

Ora, se o lucro operacional, que constitui parcela da “receita bruta operacional”, é composto pelo resultado da atividade econômica da empresa, nele incluídos os resultados decorrentes das atividades financeiras, por uma razão de lógica, os valores obtidos com as atividades desempenhadas pelas instituições financeiras se enquadram no conceito de “receita bruta operacional” – este último mais amplo do que aquele.

Interpretando esse dispositivo junto com os demais do Decreto-Lei nº 1.598/77 e do próprio Regulamento do Imposto de Renda da época, o que se observa é que o conceito de “receita bruta operacional”, utilizado pelo art. 72, V, do ADCT, não difere do conceito de “receita bruta” presente no restante da legislação fiscal, cuja interpretação foi dada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao longo dos anos, no sentido de reconhecer-lhe como *“a soma das receitas auferidas pela pessoa jurídica como resultado da venda de mercadorias e da prestação de serviços.”*

Nesse ponto, destaque-se que desde o julgamento do RE 150.755 (Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Rel. p/ acórdão Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 20/08/93) até culminar com o julgamento dos RE’s 346.084 e 390.840 (Pleno, RE 346.084, Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 01/09/2006 e Pleno, RE 390.840, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 15/08/2006), esta Corte tem se inclinado a reconhecer a equivalência

**RE 578846 / SP**

entre os conceitos de “faturamento” e “receita bruta” para fins fiscais, definindo-os como *“a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza”*.

Isso, contudo, não significa que as atividades desenvolvidas pelas instituições financeiras não se enquadrem nesse conceito. Muito pelo contrário. Não há dúvidas de que as atividades por elas desenvolvidas constituem efetivos serviços e, como tal, a receita delas proveniente constitui, para a respectiva instituição financeira, sua receita bruta operacional.

Com efeito, a segregação entre “obrigação de dar” e “obrigação de fazer”, oriunda do Direito Privado, para fins de enquadramento ou não de determinada atividade como serviço, não ressoa como critério absoluto de interpretação no Direito Tributário. Ainda que essa dicotomia tenha sido útil para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ganhado espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.

Nesse sentido, esta Corte, no julgamento dos RE’s nº 547.245 e nº 592.905 (Pleno, Rel. Min. Eros Grau, DJ de 05/03/10), ao permitir a incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback*, sinalizou que a interpretação do conceito de “serviços” no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que se quer fazer crer quando tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”.

A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente,

**RE 578846 / SP**

os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), **qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.**

Recentemente, tive a oportunidade de reafirmar essa minha posição, ao me manifestar pela incidência de ISS sobre as atividades das operadoras de planos privados de assistência à saúde (**RE nº 651.703, Tema 581, sessão plenária de 29/09/2016, sob a minha relatoria**).

Ainda que se pretendesse aplicar as regras atinentes ao Direito Privado, que, como já assentamos, não gozam de prevalência absoluta na interpretação do Direito Tributário, a atividade financeira continuaria correspondendo a uma prestação de serviço, à luz do que estabelece o art. 3º, § 2º, do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90), *verbis*:

“Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de **natureza bancária, financeira, de crédito e securitária**, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.” (grifos adotados)

A despeito dos argumentos acima, que comprovam que as atividades desenvolvidas pelas instituições financeiras constituem efetivos serviços, fato observado até mesmo pela legislação da época – art. 40 da Lei nº 4.506/64 –, a questão é que a MP nº 517/94, posteriormente convertida na Lei nº 9.701/98, deixa claro que, para as instituições financeiras e para as entidades a elas equiparáveis, o produto de suas atividades típicas efetivamente compõe a sua receita bruta operacional, em perfeita harmonia com o que determina a parte final do inciso V, do art. 72, do ADCT (“*a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.*”).

E nem se diga que a MP nº 517/94 estaria em desacordo com o

**RE 578846 / SP**

disposto no art. 73 do ADCT, porque teria regulamentado o Fundo Social de Emergência, pois essa questão já foi apreciada pela Segunda Turma deste Tribunal. Com efeito, a Segunda Turma da Corte, sob a relatoria do Min. Cezar Peluso, no RE 346.983, não só rechaçou a alegação de inconstitucionalidade formal do dispositivo, entendendo que ele, em momento algum, pretendeu regulamentar o FSE, como afastou também a tese de que ele teria desbordado o limite do art. 72, V, do ADCT, em relação ao conceito de “receita bruta operacional”. Confira-se:

“TRIBUTO. Contribuição para o PIS. Medida Provisória nº 517/94. Fundo Social de Emergência. Matéria estranha à MP. Receita bruta. Conceito Inalterado. Constitucionalidade reconhecida. Recurso provido. A Medida Provisória nº 517/94 não dispõe sobre Fundo Social de Emergência, mas sobre exclusões e deduções na base de cálculo do PIS”. (Segunda Turma, RE 346.983, Rel. Min. Cezar Peluso, DJ de 14/05/10)

No referido julgado, afastou-se, ainda, o argumento de que o diploma legal mencionado teria modificado o conceito de “receita bruta operacional”, mencionado no art. 72, V, do ADCT, merecendo transcrição, nesse ponto, o seguinte trecho do voto proferido pelo Ilustre Relator:

“Também merece acolhida o argumento da recorrente de que a MP nº 517/94 não viola o art. 72, V, do Dispositivo Transitório, uma vez que não alterou o conceito de receita bruta, previsto na legislação relativa ao Imposto de Renda. A medida apenas permitiu exclusões e deduções da receita bruta operacional auferida no mês, na base de cálculo da contribuição, sem introduzir novo conceito ou definição do que seria receita bruta (art. 1º)”.

No mesmo sentido, dentre outros: RE 527.977-ED/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli; RE 576.213-AgR/MG, Rel. Min. Cármen Lúcia.

Logo, resta demonstrado que a legislação do imposto de renda

**RE 578846 / SP**

vigente à época não só delineou o conceito de “receita bruta operacional”, para fins de incidência da contribuição cuja parcela foi destinada pelo art. 72, V, do ADCT ao FSE, como que tal conceito necessariamente abarca as receitas financeiras decorrentes do desempenho das atividades típicas das instituições financeiras, que, evidentemente, se enquadram como receitas provenientes da prestação de serviços.

III. Ausência de violação à Isonomia e o Princípio da Capacidade Contributiva como vetor informador de todo sistema tributário nacional, concretizado em relação às contribuições para a seguridade social a partir da Equidade na forma de Participação no Custeio.

Outro argumento aduzido pela empresa recorrente consiste na violação ao Princípio da Isonomia, em função do estabelecimento de uma alíquota diferenciada para a contribuição ao PIS a ser paga pelas instituições financeiras e equiparadas, a fim de custear as medidas de estabilização da economia, em detrimento de outros segmentos, além da suposta inaplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva às contribuições sociais.

Embora não se trate da contribuição ao PIS normalmente recolhida pelas pessoas jurídicas, e sim, de uma parcela do PIS destinada temporariamente a compor o FSE, as razões relativas à Isonomia e à Capacidade Contributiva se mantêm hígdas, de modo que o mesmo entendimento por mim veiculado no RE 656.089, em relação à alíquota majorada de COFINS a ser paga pelas instituições financeiras e as a elas assemelhadas se aplica à presente hipótese.

Nesse ponto, é preciso reconhecer que o Princípio da Isonomia nem sempre demanda o tratamento igualitário entre os cidadãos. Muito pelo contrário. O Princípio da Isonomia, como fundamento legítimo do Estado Democrático de Direito, ao lado da liberdade, comporta duas dimensões, a saber: formal, ao preconizar a impossibilidade de concessão de privilégios na aplicação da lei, e material, ao requerer discriminações

**RE 578846 / SP**

positivas na lei voltadas à superação de desigualdades fáticas, natural ou historicamente estabelecidas.

O tratamento desigual em circunstâncias específicas milita em prol da própria Isonomia, com o escopo de que sejam alcançados determinados objetivos para toda uma parcela da sociedade. Nessas situações, portanto, a adoção de medidas diferentes para alguns destes indivíduos se faz necessária, desde que pautadas em critérios lógicos, objetivos e razoáveis. Sobre o tema, assim discorre Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

“O princípio da igualdade não proíbe de modo absoluto as diferenciações de tratamento. Veda apenas aquelas diferenciações arbitrárias. Assim, o princípio da igualdade no fundo comanda que só se façam distinções com critérios objetivos e racionais adequados ao fim visado pela diferenciação.” (Ferreira Filho, Manoel Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 2001, p. 277.)

No Direito Tributário, a densificação constitucional do Princípio da Isonomia é consubstanciada nos subprincípios da Capacidade Contributiva (art. 145, §1º) e da Equidade na forma de Participação no Custeio da Seguridade Social (art. 194, V). O primeiro possui estreita ligação com a solidariedade social, enquanto justificação ético-jurídica de toda tributação, especialmente dos impostos, cuja função essencial é o custeio das atividades gerais do Estado. O segundo, a seu turno, também se liga à noção de solidariedade, mas à solidariedade atrelada a determinado grupo diverso da coletividade, que, por demandar ações estatais específicas, contribui também de forma específica para o seu custeio.

Desse modo, enquanto a solidariedade social impõe o dever genérico de que todos devem contribuir para os gastos públicos, representando um reflexo da visão orgânico-sociológica da relação entre indivíduo-

**RE 578846 / SP**

sociedade na tributação, a Capacidade Contributiva, por sua vez, representa a projeção da Solidariedade sobre a repartição das cargas públicas. Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri:

“a solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social, na medida de sua capacidade. Retoma-se, assim, a capacidade contributiva, na teoria das causas, não como fundamento, em si, da tributação, mas como reflexo, em matéria tributária, dos valores da justiça e da solidariedade.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 222.)

Ou seja, a solidariedade sustenta o dever genérico de contribuição para as atividades estatais, enquanto a Capacidade Contributiva, como expressão do Princípio da Igualdade em matéria de tributação, representa o signo presuntivo de riqueza que deve ser levado em consideração pelo legislador na escolha do fato impositivo. Se todos devem contribuir para as despesas gerais do Estado, diante das premissas mais basilares de Justiça, não se deve esperar que o façam no mesmo montante, mas sim, em razão de suas possibilidades econômicas, ainda que não sejam diretamente beneficiários dessas despesas.

Assim, de acordo com essa diretriz, em uma sociedade que, ao lado da Liberdade, se funda igualmente nos ideais de Justiça e Solidariedade – como é o caso da nossa (vide art. 3º da Constituição de 1988: “*Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;*”) – são perfeitamente legítimas as distinções que se baseiem na diferença entre as riquezas que vários contribuintes manifestam, para fins de gradação da tributação. É dizer, para fins de distribuição do ônus econômico relativo ao financiamento das atividades estatais revertidas em benefício da coletividade.

E aqui é possível afirmar com segurança que todo o sistema

**RE 578846 / SP**

tributário brasileiro é informado pelo Princípio da Capacidade Contributiva, independentemente da espécie tributária a que se refere. É claro que, nos impostos, o influxo da Capacidade Contributiva é mais evidente, visto que, como já afirmado, seu objetivo é o custeio das atividades gerais do Estado, cabendo a cada um, sem qualquer tipo de correspondência direta ou indireta com o benefício que advirá da atuação estatal, contribuir na medida de suas possibilidades.

O mesmo, contudo, já não ocorre com as taxas e as contribuições de melhoria, posto serem tributos diretamente vinculados a uma atividade estatal (contraprestacionais) e informados, portanto, pelo Princípio da Equivalência ou Retributividade. Tal fato se comprova quando se observa o disposto no §2º, do art. 145, da Constituição, que rechaça expressamente a possibilidade de as taxas possuírem base de cálculo “própria de impostos”. Isso nada mais é do que o reconhecimento do caráter sinalagmático das taxas, que impede que a sua base de cálculo seja eleita com base exclusivamente em grandeza que busque a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Tal fato, entretanto, não significa que o Princípio da Capacidade Contributiva não seja aplicável também às taxas e contribuições de melhoria, pois o que seria o mandamento do art. 5º, LXXIV (“o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos”), senão um reflexo da Capacidade Contributiva aplicada às taxas? O STF, inclusive, em diversas oportunidades, tem reconhecido a aplicação da Capacidade Contributiva às taxas (Vide: ARE 707.948, Segunda Turma, AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ de 19/06/15).

E não só às taxas, mas a Corte tem entendido que o Princípio da Capacidade Contributiva também se aplica a todas as demais espécies tributárias, *verbis*:

“Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a

**RE 578846 / SP**

um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.” (Segunda Turma, RE 406.955 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ de 20/10/11)

Justamente em razão disso, recentemente, o Tribunal Pleno, no exame do RE nº 598.572, sob a relatoria do Ministro Edson Fachin, reconheceu ser constitucional o adicional de 2,5% na contribuição sobre a folha de salários das instituições financeiras e demais entidades legalmente equiparáveis a elas (art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91). Na ocasião, o Relator entendeu não ser esse tratamento diferenciado ofensivo ao Princípio da Igualdade Tributária, mas, ao contrário, a alíquota diferenciada no caso refletiria a própria concretização da Igualdade, por intermédio da aplicação da Capacidade Contributiva às contribuições para a seguridade social, incidentes sobre a folha de salários, de modo a onerar mais as pessoas jurídicas que integram setores econômicos sabidamente mais rentáveis, observando, ainda, a necessidade de custeio equitativo da seguridade social entre os diversos setores da sociedade. Confira-se a ementa do referido acórdão:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FOLHA DE SALÁRIO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E ASSEMELHADAS. DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS. CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL DE 2,5%. ART. 22, §1º, DA LEI 8.212/91. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A jurisprudência do STF é firme no sentido de que a lei complementar para instituição de contribuição social é exigida para aqueles tributos não descritos no altiplano constitucional, conforme disposto no § 4º do artigo 195 da Constituição da República. A contribuição incidente sobre a folha de salários esteve expressamente prevista no texto constitucional no art. 195, I, desde a redação original. O artigo 22, § 1º, da Lei 8.212/91 não prevê nova contribuição ou fonte de custeio, mas mera diferenciação de



RE 578846 / SP

alíquotas, sendo, portanto, formalmente constitucional. 2. **Quanto à constitucionalidade material, a redação do art. 22, § 1º, da Lei 8.212 antecipa a densificação constitucional do princípio da igualdade que, no Direito Tributário, é consubstanciado nos subprincípios da capacidade contributiva, aplicável a todos os tributos, e da equidade no custeio da seguridade social. Esses princípios destinam-se preponderantemente ao legislador, pois nos termos do art. 5º, caput, da CRFB, apenas a lei pode criar distinções entre os cidadãos. Assim, a escolha legislativa em onerar as instituições financeiras e entidades equiparáveis com a alíquota diferenciada, para fins de custeio da seguridade social, revela-se compatível com a Constituição.** 3. Fixação da tese jurídica ao Tema 204 da sistemática da repercussão geral: **"É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis, após a edição da EC 20/98."** 4. Recurso extraordinário a que se nega provimento." (Pleno, RE 598.572, Rel. Min. Edson Fachin, Julgado em 30/03/16, DJ de 09/08/16 – Grifos aditados)

É importante ressaltar, nesse ponto, que se trata aqui de uma contribuição destinada à seguridade social, mas que incide sobre o faturamento das pessoas jurídicas. Ou seja, o próprio legislador, ao instituir o PIS, elegeu como expressão de riqueza o faturamento, elemento próprio para a mensuração da Capacidade Contributiva de uma empresa. E o mesmo fez em relação a outras espécies de contribuições, também destinadas ao custeio de atividades sociais, como é o caso da COFINS, da CSLL, da CPRB.

Não por acaso, o STF foi instado a se manifestar sobre a constitucionalidade da CSLL, nos paradigmáticos RE's 138.284 (Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 28/08/92) e 146.733 (Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 06/11/92), em que assentou expressamente não

**RE 578846 / SP**

constituir a referida exação um adicional do imposto de renda, mas sim, uma espécie tributária autônoma cuja própria Constituição permite a incidência sobre a mesma base de cálculo de imposto nela já previsto.

Some-se a isso o fato de que o modelo de seguridade social brasileiro revela um caráter protetivo universal, de modo que, diferentemente do que ocorre com as contribuições propriamente ditas, nas contribuições para a seguridade social no Brasil não é possível identificar um grupo beneficiado pela atividade estatal que não corresponda à coletividade em geral. Desse modo, também as contribuições para a seguridade social, tal como os impostos, se destinam a custear despesas estatais que dizem respeito a toda sociedade, e não apenas a determinada categoria.

Sendo assim, possuindo bases de cálculo próprias de impostos, no sentido de revelarem verdadeiras expressões de riqueza do sujeito passivo, bem como servindo ao custeio de atividades de interesse de toda coletividade, a única diferença entre as contribuições para a seguridade social brasileira e os impostos é, de fato, a destinação específica. O que leva, inclusive, alguns doutrinadores a classificarem tais espécies como verdadeiros impostos afetados¹.

1 É o caso de Luís Eduardo Schoueri, por exemplo, para quem: "Do ponto de vista das circunstâncias para sua instituição, exclusivamente, não haveria razão para um estudo separado das contribuições sociais. Têm elas hipóteses tributárias próprias de impostos. O que as caracteriza e diferencia daquela espécie tributária é a sua afetação: são elas um instrumento de atuação da União na área social." (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 228.)

Na mesma linha, Ricardo Lobo Torres: "O princípio da solidariedade, de dimensão constitucional, vincula a cobrança das contribuições sociais, que passam a exibir natureza causal ou finalística. Se não houver os laços de solidariedade entre os que pagam o ingresso e os que recebem o benefício estatal, e conseqüentemente, se inexistir a contraprestação estatal em favor do grupo e se não se configurar a equação do custo/benefício, será inconstitucional a cobrança da contribuição social, exceto naqueles casos previstos na própria Constituição, em que incide sobre o faturamento, o lucro e a movimentação financeira, adquirindo a característica de imposto com destinação especial." (TORRES, Ricardo Lobo. "Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?". In: GRECO, Marco

**RE 578846 / SP**

Nesse caso, não há razão para se negar às contribuições incidentes sobre a receita, faturamento, lucro (art. 195, I, “b” e “c”, da CRFB/88) e receita proveniente do concurso de prognósticos (art. 195, III, da CRFB/88), a mesma disciplina quanto à aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva, que, frise-se, informa todo o sistema tributário pátrio, revelando maior expressão em relação aos impostos e às contribuições para a seguridade social que incidem sobre materialidades econômicas próprias daqueles.

Desse entendimento, também não destoam a doutrina pátria:

“[...] é importante lembrar que no nosso direito constitucional tributário positivo, em face da pouca percepção do legislador em relação à mudança de paradigma do Estado Social para o Estado Social e Democrático de Direito, existem as falsas contribuições, que nada mais são do que impostos com destinação específica, uma vez que os grupos passaram a ser tão ampliados que acabaram por se diluir na sociedade genericamente considerada, como as incidentes sobre a receita e lucro das empresas, sobre (art. 195, I, b e c, CF) e folha de salários (salário educação, art. 212, CF), bem como sobre a receita de concursos de prognósticos (art. 195, III, CF) e importação (art. 195, IV, CF), cuja disciplina, em relação à Capacidade Contributiva, não é outra que não a dos impostos.” (RIBEIRO, Ricardo Lodi. “O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais”. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, nº 18, 2010.)

Há que se reconhecer, dessa forma, que a Emenda Constitucional nº 20/98, ao inserir o §9º, no art. 195, da Constituição, apenas explicitou o conteúdo da norma constante no art. 145, § 1º, para as contribuições

Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. p. 202.)

**RE 578846 / SP**

destinadas ao custeio da seguridade social, ao indicar critérios pelos quais poderiam ser estabelecidas distinções entre contribuintes. Não houve, contudo, inovação no ordenamento jurídico em relação à aplicação da Capacidade Contributiva, que desde o advento da Constituição de 1988 orienta o sistema tributário nacional, como elemento concretizador da Igualdade e da Solidariedade em matéria tributária.

Corroborando o quanto afirmado até aqui, traz-se um argumento de cunho empírico, que comprova a elevada estabilidade econômica do setor financeiro frente aos demais segmentos da economia. De acordo com relatório do DIEESE – Departamento Sindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos, relativo ao 1º semestre de 2016, *“como ocorreu em outros períodos, os grandes bancos brasileiros tiveram desempenho expressivo num momento de grave crise econômica, quando a maioria dos setores e empresas apresentam sérias dificuldades, ainda que os lucros tenham sofrido redução na comparação entre os primeiros semestres de 2015 e 2016.”*²

Ainda de acordo com o referido relatório, essa característica peculiar do setor se relaciona com a sua natureza pró-cíclica, de modo que, nos momentos de bonança, os bancos atuam para prover o crédito necessário à expansão dos gastos das famílias e dos investimentos das empresas e com isso auferem lucros, enquanto, nos momentos de desaceleração da economia, os bancos retraem fortemente a oferta de crédito, mas compensam as perdas no volume concedido com o encarecimento do crédito (maiores juros e spreads) e direcionamento dos ativos para aplicações mais líquidas e de prazos mais curtos. Entre elas, as aplicações em títulos da dívida pública, de preferência prefixados e indexados à Selic. Com isso, os bancos brasileiros conseguem, mesmo nos momentos de crise, manter rentabilidade e liquidez, ainda que com lucros um pouco

2 Íntegra do relatório disponível em:
<https://www.dieese.org.br/desempenhodosbancos/2016/desempenhoDosBancos1Semestre2016.pdf>
No mesmo sentido:
http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/03/150323_bancos_lucros_ru

**RE 578846 / SP**

menores em virtude da retração no crédito, do aumento da inadimplência e das provisões e de outros fatores conjunturais.

Tal fato comprova não só as peculiaridades da atividade do setor financeiro, as quais tornam as empresas atuantes nessa respectiva área menos suscetíveis às intempéries das oscilações da economia, mantendo alta rentabilidade mesmo em períodos de crise econômica – o que já não ocorre com empresas que atuam em outros setores, como o comercial, por exemplo –, como igualmente demonstra a elevada disponibilidade econômica das empresas que o integram, demonstrando, assim, a maior aptidão do setor para contribuir com as despesas da Seguridade Social.

Talvez, por isso, inclusive, o constituinte derivado tenha escolhido as instituições financeiras para o auxílio na estabilização da economia do país, na década de 1990, com o emprego dos recursos arrecadados com a contribuição ao PIS, na forma do art. 72, V, do ADCT, no Fundo Social de Emergência, posteriormente denominado de Fundo de Estabilização Fiscal.

Inclusive, a fim de dar concretude à Capacidade Contributiva em matéria de custeio da Seguridade Social, o art. 194, V, da Constituição Federal contempla o denominado Princípio da Equidade na forma de Participação no Custeio, que nada mais é do que a distribuição equitativa da carga tributária em relação ao financiamento da seguridade entre os sujeitos passivos da exação.

É justamente o Princípio da Equidade na forma de Participação no Custeio que, aliado à Capacidade Contributiva, justifica a presente cobrança diferenciada e majorada das contribuições para custeio da seguridade em face das instituições financeiras e assemelhadas. É que, fora o elevado desempenho econômico das pessoas jurídicas que integram a categoria eleita pelo legislador para suportar o ônus maior de custeio da seguridade social, há outra questão que sobressai como

**RE 578846 / SP**

elemento fundamental para afastar a irrazoabilidade do discrimen e, conseqüentemente, a alegação de violação à Isonomia Tributária: o alto nível de informatização do setor, que tem resultado em um quadro de gradativa redução da folha de salários ao longo dos anos.

Com efeito, o constituinte adotou um modelo de financiamento da Seguridade Social no Brasil que não se limita a contribuições incidentes sobre a folha de salários, alcançando também outras materialidades econômicas, como a receita e o lucro, embora aquela se destine ao custeio dos benefícios de cunho essencialmente previdenciário, enquanto as demais bases de tributação correspondam ao custeio de outros benefícios sociais. Esse modelo de financiamento, então, a despeito de suas incongruências em relação à Seguridade Social no Direito Comparado, revela um caráter misto que permite que contribuições para a seguridade social não previdenciárias sejam utilizadas para o custeio de benefícios assistenciais e para a manutenção do próprio sistema previdenciário.

Essa ausência de autonomia entre o sistema de financiamento dos demais benefícios sociais e o custeio da previdência social, inclusive, dá azo a variadas críticas doutrinárias, que enxergam na seguridade social brasileira uma verdadeira anomalia frente aos modelos clássicos de seguro social³. Porém, se as demais contribuições para custeio da seguridade social podem ser utilizadas para o financiamento de benefícios previdenciários, a recíproca já não é verdadeira, pois a Previdência Social Brasileira está calcada em um modelo de seguro bismarckiano, assegurado pela própria Constituição Federal, que veda expressamente o emprego de recursos previdenciários para a realização de despesas distintas, ainda que de cunho social (art. 167, XI).

Assim, é necessário reconhecer que a informatização do setor financeiro importou no decréscimo do financiamento da seguridade social, com reflexo no custeio de todo o sistema de benefícios,

3 Ver: IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A Previdência Social no Estado Contemporâneo*. Impetus: Rio de Janeiro: 2011.

**RE 578846 / SP**

independentemente da grandeza tributada, já que a confusão de benefícios dentro do modelo de custeio anômalo da Seguridade Social brasileira provoca um desequilíbrio estrutural de todo o sistema. Daí porque descabe falar que em se tratando de contribuições sociais incidentes sobre a receita ou sobre outras materialidades que não correspondam à folha de salários não haveria desequilíbrio a ser corrigido, pois a Seguridade Social deve ser interpretada como um todo, já que a arrecadação de contribuições não previdenciárias também financia os benefícios da Previdência. Dada a universalidade no custeio, a solidariedade aqui acaba correspondendo a um grupo muito maior do que o grupo de empregados e trabalhadores assalariados.

Logo, há de fato uma redução no custeio da seguridade social por parte das instituições financeiras e as a elas assemelhadas que pode e deve ser compensado a partir de alíquotas maiores, tanto em relação às contribuições incidentes sobre a folha de salários, quanto em relação às contribuições incidentes sobre outras materialidades econômicas que também se destinam ao financiamento de benefícios da seguridade. Não por acaso, o Princípio da Equidade na forma de Participação no Custeio foi inserido na Carta de 1988 no capítulo referente à “Seguridade Social”, assim entendida como integradora de despesas de cunho assistencial, de saúde e previdenciárias.

Por tais razões, a mesma *ratio decidendi* aplicada por esta Corte no julgamento do RE 598.572 deve ser estendida ao presente caso, ainda que naquele se tratasse de contribuição para a seguridade social incidente sobre a folha de salários, enquanto no caso em tela a alíquota majorada incide sobre o faturamento ou a receita. A indissociabilidade do grupo de beneficiários, própria do modelo pátrio, impossibilita uma análise segregada da Seguridade Social brasileira.

Ex positis, voto pelo desprovimento de ambos os recursos extraordinários, acompanhando o Exmo. Ministro Relator.



24/05/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Senhora Presidente, saúdo o Relator pela profundidade do voto para acompanhá-lo, negando provimento a ambos os recursos e, por conseguinte, considero constitucionais alíquota e a base de cálculo prevista na Emenda Constitucional de Revisão 1/94, das Emendas Constitucionais 10/96, 17/96 e na Medida Provisória 517/94.

É como voto, Senhora Presidente.



24/05/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES - Também eu, Senhora Presidente, com os cumprimentos de estilo ao Ministro Dias Toffoli e aos Advogados que estiveram na tribuna, acompanho Sua Excelência às inteiras.



24/05/2017

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
RECTE.(S) : **SANTOS CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES S/A**
ADV.(A/S) : **ANGELA PAES DE BARROS DI FRANCO E**
 OUTRO(A/S)
RECTE.(S) : **UNIÃO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**
RECDO.(A/S) : **OS MESMOS**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, no início do voto, o Relator sinalizou o pedido de vista que agora concretizo.



PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846

PROCED. : SÃO PAULO

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) : SANTOS CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES S/A

ADV.(A/S) : ANGELA PAES DE BARROS DI FRANCO (00088601/SP) E

OUTRO(A/S)

RECTE.(S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) : OS MESMOS

Decisão: Após o voto do Ministro Dias Toffoli (Relator), negando provimento aos recursos, no que foi acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Gilmar Mendes, pediu vista dos autos o Ministro Marco Aurélio. Falaram: pela recorrente, Santos Corretora de Câmbio e Valores S/A, o Dr. José Arnaldo da Fonseca Filho; e, pela recorrida, União, o Dr. José Péricles Pereira de Sousa, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 24.5.2017.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

p/ Doralúcia das Neves Santos
Assessora Chefe do Plenário



06/06/2018

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO**V O T O**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Reitero o que veiculei por ocasião do pronunciamento sob o ângulo da repercussão geral. O interesse em recorrer mediante o extraordinário surgiu em data anterior a 3 de maio de 2007, quando regulamentado o citado instituto. Observada a teoria da aplicação da lei no tempo, não tenho como imprimir à decisão do Supremo, neste processo, a eficácia daquela decorrente da repercussão geral. E não posso porque prezo, e prezo muito – e venho consignando que as normas instrumentais encerram liberdade em sentido maior, saber o que pode ou não ocorrer na tramitação de um processo –, a segurança jurídica.

Cumpre apreciar a constitucionalidade, ou não, do regime de tributação versado no artigo 72, inciso V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 10/1996. Eis o teor:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

[...]

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Em extraordinário interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, a contribuinte articula que o ato impugnado resultou em violação dos artigos 145, § 1º, e 150, incisos I e II,

**RE 578846 / SP**

da Constituição Federal. Argumenta ter o direito de recolher a contribuição para o PIS nos termos da Lei Complementar nº 7/1970, durante o período de vigência do artigo 72 do Ato das Disposições Transitórias, com a redação da Emenda Constitucional nº 10/1996, até a definição, pela legislação do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, do conceito de receita bruta operacional, porquanto este não estaria suficientemente delimitado. Diz da inobservância dos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, afirmando que o Tribunal de origem aplicou critério de fixação de alíquotas mais gravoso para instituições financeiras em relação às demais empresas.

No segundo extraordinário, protocolado com base na alínea "a" do permissivo constitucional, a União sustenta ofensa ao artigo 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Aduz inexistir afronta aos princípios da anterioridade mitigada e da retroatividade, asseverando que a Emenda Constitucional nº 10/1996 não implicou inovação à ordem jurídica, mas somente prorrogou o prazo de vigência da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994.

Acompanhando o Relator, desprevejo o extraordinário da Procuradoria da Fazenda Nacional, assentando a observância do princípio da anterioridade versado no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal quanto aos efeitos oriundos da promulgação da Emenda de nº 17/1997. Percebam que, no caso, houve veiculação de nova norma, mostrando-se adequado o precedente consubstanciado no extraordinário de nº 587.008, relator o ministro Dias Toffoli, acórdão publicado no Diário da Justiça de 6 de maio de 2011. Na oportunidade, fiz ver:

O princípio da anterioridade nonagesimal se mostrou tão salutar que o legislador, de emenda, da Carta da República o estendeu aos tributos em geral.

Indaga-se: uma emenda constitucional não fica sujeita a esse princípio? E o princípio, no caso, está ligado à contribuição social. A norma é a primitiva da Carta da República de 1988. Em síntese, uma emenda constitucional pode mitigar princípio que, para mim, em termos de garantia do contribuinte, encerra

**RE 578846 / SP**

cláusula permanente? A resposta é desenganadamente negativa, sob pena de haver, mediante sutil utilização de certo instrumento, o drible à garantia prevista se não me falha a memória no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal.

Acertou, a meu ver, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ao refutar defesa apresentada pela União e acertou para preservar de forma categórica a segurança jurídica.

Passo ao exame do recurso formalizado pela contribuinte.

Conforme consignei no extraordinário de nº 656.089, relator o ministro Dias Toffoli, cujo julgamento iniciou-se com o deste recurso, é inviável justificar a distinção, e conseqüente majoração, de alíquota quanto a setor financeiro a partir de critério que não se apresenta como elemento típico de toda a categoria, ou apto a diferenciar as instituições financeiras em relação a outras atividades econômicas.

Nem todos os integrantes de certo ramo econômico demonstram a mesma aptidão para recolher tributos. Firmar regime diverso mais gravoso a partir de uma capacidade contributiva geral acaba por igualizar situações jurídicas completamente díspares, apenando uma série de contribuintes apenas por atuarem em determinado campo. A pretensa manifestação de riqueza não é característica única e exclusiva das pessoas jurídicas em questão. Muito pelo contrário! Antes de ser critério de distinção, a adoção da capacidade contributiva revela-se elemento de aproximação das instituições financeiras com as demais atividades econômicas que também se mostrem lucrativas.

É impróprio fundar tratamento desigual mais severo tão somente em pretensa capacidade econômica do setor, sem apontar qualquer outro dado conexo à atividade desenvolvida. Entender de forma contrária significa tributar de maneira mais gravosa apenas em razão da atuação, como se isso, por si só, justificasse a discriminação no tratamento. Viola-se não só o princípio da isonomia como também a própria liberdade de desenvolvimento da atividade econômica.

Deve-se definir a base de cálculo da referida contribuição, considerado o inciso V do artigo 72 do Ato das Disposições

**RE 578846 / SP**

Constitucionais Transitórias, no que remete à legislação do imposto de renda a definição da receita bruta operacional.

O Colegiado de origem, em leitura conjunta das disposições da Medida Provisória nº 517/1994 com os artigos 17 e 18 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, assentou constitucional a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS – receita bruta operacional – não apenas do valor auferido com serviços prestados mas também das receitas financeiras.

O passo dado pelo Tribunal é largo, contrariando o previsto na Constituição Federal. O artigo 44 da Lei nº 4.506/1964, ao regular o tema, dispôs:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

- I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
- II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;
- III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
- IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

A delimitação é retomada no próprio Decreto-Lei nº 1.598/1977, a versar, na redação original do artigo 12, vigente à época, que a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

Há, na legislação do imposto de renda, conceito de receita bruta operacional, base de cálculo da contribuição em análise, nos termos do artigo 72, inciso V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Não se tem menção a receitas financeiras, estranhas que são ao conceito em jogo. É impróprio implementar o alargamento da concepção de receita bruta operacional por meio de interpretação distorcida das exclusões disciplinadas por meio do artigo 1º da citada Medida Provisória ou das inclusões previstas nos artigos 17 e 18 do aludido Decreto-Lei.



RE 578846 / SP

Ante o quadro, divergindo do Relator, provejo o extraordinário formalizado por Santos Corretora de Câmbio e Valores S.A. para declarar o direito da contribuinte de recolher a contribuição para o PIS nos termos da Lei Complementar nº 7/1970, durante a vigência do artigo 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 10/1996.



06/06/2018

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO

ANTECIPAÇÃO AO VOTO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (PRESIDENTE) -
Ministro Marco Aurélio, peço vênia para divergir na parte em que divergiu dos demais, uma vez que Vossa Excelência também nega provimento ao recurso extraordinário da União, como o Ministro-Relator.

Mas, quanto ao da primeira recorrente, Santos Corretora de Câmbio e Valores S.A, Vossa Excelência provê. E é nessa parte, portanto, peço vênia para acompanhar o Relator, também negando provimento pelas razões expostas em voto de que farei juntada, mas, basicamente, pelos fundamentos expostos nos votos já proferidos.



06/06/2018

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO

VOTO

A Senhora Ministra Cármen Lúcia (Vogal):

1. Em 21.6.2013, este Supremo Tribunal reconheceu a repercussão geral da questão constitucional tratada neste processo, no qual se discute a *“exigência da contribuição para o PIS no período de vigência do art. 72 do ADCT, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 10, de 4 de março de 1996 - permitirá a pacificação da matéria, com reflexos diretos, também, no período de vigência das Emendas Constitucionais nº 1/94 e nº 17/97, as quais dispuseram sobre a referida base de cálculo nos mesmos termos”*.

Tem-se na manifestação do Ministro Dias Toffoli:

“Trata-se de recursos extraordinários, fundados na letra a do permissivo constitucional, interpostos por SANTOS CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES S/A e UNIÃO (Fazenda Nacional) contra acórdão do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. EMENDA CONSTITUCIONAL DE REVISÃO Nº 10/96. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. EXCLUSÕES DETERMINADAS PELA MP 727/94. VALIDADE. REGULAÇÃO POR MEIO DE MEDIDA PROVISÓRIA. POSSIBILIDADE. OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. ARTIGO 195 § 6º. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL.

1- A base de cálculo da contribuição ao PIS foi definida, pelo Art. 72, do ADCT, introduzido pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, como sendo a receita bruta operacional, tal como definida na legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

2- Interpretando-se conjuntamente o art. 44, da Lei 4506/64, com os artigos 12, 17 e 18, do Decreto-Lei 1598/77, chega (sic) a

**RE 578846 / SP**

definição da base de cálculo da exação em foco, não havendo que se falar em violação ao princípio da legalidade, por ausência de fixação legal daquele elemento da obrigação tributária.

3- Prevendo os artigos 17 e 18, do Decreto-Lei 1598/77, que não só o preço dos serviços prestados, como também os juros, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, as contrapartidas das variações monetárias, os ganhos cambiais, entre outros, compõem a base de cálculo do PIS, perfeitamente válidas são as exclusões estabelecidas pela MP 727/94 (reedição da MP 517/94).

4- Nos exatos termos do art. 73, do ADCT, a medida provisória não é instrumento adequado apenas para a regulação do Fundo Social de Emergência, não existindo qualquer vedação para disciplinar a contribuição ao PIS.

5- Aplica-se a regra da anterioridade nonagesimal, instituída pelo § 6º, do art. 195, da CF, em função de seu caráter de contribuição destinada ao financiamento do sistema de seguridade social. Isto, aliás, já foi observado pelo § 1º do art. 72 das disposições transitórias.

6- Os recursos carregados para o Fundo de Estabilização Fiscal pela EC nº 10/96, inclusive os oriundos da parcela do PIS, têm aplicação prioritária no custeio de ações governamentais destinadas a atender a necessidades condizentes com os objetivos da Seguridade Social fixados no artigo 194, caput, do Texto Constitucional, pelo que não perdeu a contribuição para o PIS, em razão dessa Emenda, a sua natureza de contribuição social, para transformar-se em imposto novo, sujeito à observância do artigo 154, I, da mesma Constituição.

7- Havendo dita Emenda restabelecido para o período de 01/01/1996 a 30/06/1997, o aumento de alíquota para 0,75% e a alteração da base de cálculo anteriormente introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94, para vigorar apenas até 31/12/1995, está sujeita à observância do princípio da anterioridade nonagesimal, estabelecido no artigo 195 § 6º da Carta Constitucional, revelando-se inconstitucional a exigência da exação PIS nos moldes ali estabelecidos no período de 01/01/1996 a 03/06/1996.

8- Considerando que a Emenda Constitucional nº 10/96 foi publicada em 07 de março de 1996 e pretendeu retroagir para alcançar fatos ocorridos em janeiro do mesmo ano, flagrante sua



RE 578846 / SP

inconstitucionalidade, por violar o artigo 195 § 6º da Carta Magna.

9- *O artigo 60 § 4º, inciso IV da Constituição Federal prevê a impossibilidade de ser objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir direito ou garantia individual. O princípio da anterioridade, que no caso das contribuições sociais, é o de 90 dias, artigo 195 § 6º da Carta Constitucional, não pode ser abolido, nem sequer por Emenda Constitucional.*

10- *No período entre janeiro de 1996, quando extinto o Fundo Social de Emergência, até 90 dias após a publicação da Emenda Constitucional nº 10/96, a contribuição ao PIS deve ser recolhida na forma da Lei Complementar nº 07/70 e alterações posteriores.*

11- *A fixação de alíquota maior para os bancos e instituições de crédito em geral não configura situação antiisonômica, vedado Texto Constitucional (sic).*

12- *Não há que se falar em desigualdade pois todas as entidades regidas pelo Sistema Financeiro devem recolher a exação de forma majorada, ou seja, não há diferenciação entre aqueles que se encontram em situação semelhante.*

13- *Provimento parcial ao recurso de apelação interposto, reconhecendo o direito da impetrante em recolher o PIS nos moldes da Lei Complementar 07/70 e alterações posteriores, no período compreendido entre 01 de janeiro de 1996 e 03 de junho de 1996, em respeito ao artigo 195 § 6º da Carta Constitucional, devendo, a partir de 04 de junho de 1996, ser recolhido nos moldes da Emenda Constitucional nº 10/96.*

Alega a primeira recorrente, Santos Corretora de Câmbio e Valores S.A., que o acórdão atacado, ao firmar a legitimidade da exigência do PIS, na forma estabelecida pela Emenda Constitucional nº 10/96, a partir de 3 de junho de 1996, perpetrou manifesta violação do princípio da legalidade, previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, uma vez que o conceito de receita operacional, eleito como base de cálculo da exação, não se encontraria suficientemente definido na legislação do imposto de renda.

Aduz, ainda, que o acórdão hostilizado tratou com menoscabo o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva,

**RE 578846 / SP**

previstos respectivamente nos arts. 150, inciso II, e 145, parágrafo primeiro, ambos da Carta da República, na medida em que considerou correta a fixação de alíquotas diferenciadas da contribuição para o PIS entre as instituições financeiras e demais empresas.

Articula ser manifesta a existência de repercussão geral da questão constitucional, sobretudo por se tratar de matéria tributária, importando a sua apreciação por esta Corte em controle de constitucionalidade, com possibilidade, inclusive, de edição de súmula.

Sustenta, ademais, não se admitir que o Poder Público, na edição das normas que regulam matéria tributária, perpetre frontais e diretas violações ao texto magno, as quais acabam por resultar em injusta invasão na esfera patrimonial de todos os contribuintes indistintamente.

A União, por sua vez, insurge-se quanto ao afastamento da exigência da contribuição ao PIS no período compreendido entre janeiro de 1996 e o nonagésimo dia da publicação da Emenda Constitucional nº 10/96, ao argumento de ofensa aos princípios da irretroatividade e da anterioridade nonagesimal, aduzindo que não houve solução de continuidade entre a ECR nº 1/94 e a EC nº 10/96, mas mera prorrogação.

Inicialmente, registro que a questão constitucional suscitada pela União (Fazenda Nacional) no recurso extraordinário já teve sua repercussão geral reconhecida por esta Corte nos autos do RE nº 587.008/SP, de minha relatoria.

Todavia, remanescem os questionamentos trazidos pelo contribuinte no seu recurso extraordinário (fls. 199/211), os quais merecem análise sob o enfoque da repercussão geral.

A contribuição para o PIS das pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 - dentre elas as instituições financeiras - teve suporte constitucional específico, enquanto vigeu, no inciso V do art. 72 do ADCT, o qual foi acrescentado pela ECR nº 1 e alterado pela EC nº 10 e pela EC 17/97. De acordo com esse dispositivo, o PIS deveria ser cobrado, no período de 1994 a 1999, sobre a receita bruta operacional, tal como definida na legislação do imposto sobre a renda e sobre os proventos de qualquer natureza.

Estou certo de que a análise da questão constitucional suscitada



RE 578846 / SP

- atinente à exigência da contribuição para o PIS no período de vigência do art. 72 do ADCT, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 10, de 4 de março de 1996 - permitirá a pacificação da matéria, com reflexos diretos, também, no período de vigência das Emendas Constitucionais nº 1/94 e nº 17/97, as quais dispuseram sobre a referida base de cálculo nos mesmos termos.

Relevante, também, a pacificação da questão atinente à majoração da alíquota da contribuição ao PIS perpetrada pelo dispositivo temporário do inciso V do art. 72 do ADCT, o qual sofreu alterações pelas três emendas.

A análise da matéria pelo Plenário da Corte propiciará, também, uma decisão definitiva sobre a validade das exclusões estabelecidas pela MP 727/94 (reedição da MP 517/94).

Entendo que a questão posta apresenta densidade constitucional e extrapola os interesses subjetivos das partes, não só por ser relevante para os contribuintes que, no período questionado, foram obrigados a recolher a contribuição ao PIS, que integrava o Fundo Social de Emergência, na forma do citado inciso V do art. 72 do ADCT, mas também para toda a sociedade, visto tratar-se de receitas destinadas, prioritariamente, ao custeio das ações dos sistemas de saúde e de educação, na forma do art. 71 do ADCT.

Registro, por oportuno, que a discussão travada nestes autos não se confunde com aquela constante no RE nº 609.096/RS, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, pois, naquele caso, a controvérsia dizia respeito às receitas financeiras das instituições financeiras, na forma da Lei nº 9.718/98, a qual dispunha ser a base de cálculo das pessoas jurídicas em geral o faturamento.

De mais a mais, o reconhecimento da repercussão geral possibilitará que o Plenário deste Supremo Tribunal promova o julgamento da matéria sob a égide desse instituto, usufruindo de todos os benefícios dele decorrentes.

Diante do exposto, manifesto-me pela existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

Brasília, 29 de maio de 2013

Ministro Dias Toffoli

Relator"



RE 578846 / SP

2. Na espécie, o Tribunal de origem deu provimento parcial ao recurso de apelação, *"reconhecendo o direito da impetrante em recolher o PIS nos moldes da Lei Complementar 07/70 e alterações posteriores, no período compreendido entre 01 de janeiro de 1996 e 03 de junho de 1996, em respeito ao artigo 195 § 6º da Carta Constitucional, devendo, a partir de 04 de junho de 1996, ser recolhido nos moldes da emenda Constitucional nº 10/96"*.

3. A primeira Recorrente, Santos Corretora de Câmbio e Valores S.A., alega que *"resta indubitoso o fato de inexistir critério claro, seguro e preciso do que venha a ser a receita bruta operacional, eleita pela Emenda Constitucional nº 10/96 como sendo a base de cálculo da contribuição para o PIS, sendo ilegítimo que o Fisco venha a exigí-la por esta nova sistemática, sob pena de afronta ao disposto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal"*.

Entretanto, se assim não se entender, *"a Recorrente pede vênias para expor aquilo que, na legislação do imposto de renda, mais se aproxima do conceito de receita bruta operacional"*. Nesse sentido, afirma que *"em momento algum a legislação de imposto de renda, nessa interpretação, inclui as receitas financeiras dentro do conceito de receita bruta operacional"*.

Sustenta, ainda, que:

1) *"é manifestamente inconstitucional a instituição de tributos em alíquotas majoradas, tendo-se por base o disposto no artigo 150, inciso II da Constituição Federal, única e exclusivamente em razão da natureza da atividade desenvolvida pelo contribuinte, abstraídos os resultados auferidos concretamente pelo contribuinte"*;

2) *"não há como se admitir o argumento de que a capacidade contributiva possa servir como fator de discrimen para o estabelecimento de alíquotas distintas do PIS às instituições financeiras" uma vez que "referido princípio aplica-se exclusivamente aos impostos (art. 145, § 1º, da Constituição Federal), e não às contribuições sociais"*.

**RE 578846 / SP**

Requer a reforma do acórdão recorrido, *"assegurando à Recorrente o direito de recolher a contribuição para o PIS nos termos da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, durante a vigência do artigo 72 do ADCT, na redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional nº 10/1996, até que venha a ser definido o conceito de receita bruta operacional pela legislação de imposto de renda"*.

4. A segunda recorrente, União, alega que *"a Emenda Constitucional nº 10/96 nada mais fez que prorrogar a vigência da Emenda Constitucional de revisão 1/94"* e que *"como não houve solução de continuidade na exigência da exação, esta teve a vigência prorrogada, não havendo que se falar em violação ao princípio da irretroatividade ou mesmo anterioridade, previstos nos artigos 150, inciso III, 'a', 150, III, 'b' e 195, parágrafo 6º da Constituição Federal"*.

Requer a reforma do acórdão recorrido *"com o fim de que seja dada a correta aplicação ao artigo 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para o fim de que as alterações introduzidas pela EC nº 10/96 sejam aplicadas da forma como por ela estabelecida, dado o fato de ser este instrumento normativo mera prorrogação da EC nº 01-94, que por sua vez, já atendeu ao princípio da anterioridade mitigada"*.

5. Em contrarrazões, a primeira Recorrente sustenta ser flagrante a infração ao princípio da irretroatividade, *"na medida em que o que se pretende através da nova Emenda Constitucional é retroagir seus efeitos ao período compreendido entre 1º de janeiro de 1996 e a data de publicação da Emenda Constitucional nº 10/96, qual seja, 7 de março de 1996"*. Afirma, ainda, a inconstitucionalidade do inc. V do art. 72 da Emenda Constitucional por ofensa ao princípio da anterioridade nonagesimal.

6. Em suas contrarrazões, a União pede o reconhecimento da constitucionalidade da Medida Provisória n. 517/94 e reedições, *"bem como a validade da inclusão das receitas financeiras na receita bruta operacional das instituições financeiras, sujeitas à incidência do PIS, nos termos em que*



RE 578846 / SP

estabelecidos pelo art. 72, V, ADCT”.

7. A Procuradoria-Geral da República opina pelo desprovimento do recurso da União e pelo conhecimento parcial do recurso da contribuinte e, nessa extensão, também pelo seu desprovimento.

8. Na espécie, o Tribunal de origem reconheceu que as inovações no Programa de Integração Social – PIS, advindas da Emenda Constitucional n. 10/96, somente poderiam produzir efeitos observado o princípio da anterioridade mitigada, ou seja, noventa dias após sua publicação sem alcançar fatos anteriores, então for força do princípio da irretroatividade. Com isso, o Tribunal deixou de aplicar o disposto no art. 72, inc. V dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, incluído por aquela Emenda Constitucional n. 10/96. Tem-se no acórdão recorrido:

“Havendo dita Emenda estabelecido para o período de 01.01.1996 a 30.06.1997, o aumento de alíquota de 0,75% e a alteração da base de cálculo anteriormente introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão n. 1/94, para vigorar apenas até 31.12.1995, está sujeita à observância do princípio da anterioridade nonagesimal, estabelecido no artigo 195, parágrafo 62 da Carta Constitucional, revelando-se inconstitucional a exigência da exação do PIS nos moldes ali estabelecidos no período de 01.01.1996 a 03.06.1996.

Considerando que a Emenda constitucional n. 10/96 foi publicada em 07 de março de 1996 e pretendeu retroagir para alcançar: fatos ocorridos em janeiro do mesmo ano, flagrante sua inconstitucionalidade, por violar o artigo 195, parágrafo 6º da Carta Magna”

9. Com a promulgação da Constituição da República de 1988, a arrecadação para o Programa de Integração Social – PIS, originariamente criado pela Lei Complementar n. 7, de 7.9.1970, foi recepcionada e especificamente direcionada ao financiamento da seguridade social (seguro-desemprego e abono anual), nos termos do art¹. 239 da

1 Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração



RE 578846 / SP

Constituição da República.

10. Em 1994, a Emenda Constitucional de Revisão n. 1 (publicada em 2.3.1994) incluiu os arts. 71 e 72 nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, criando, apenas para os exercícios financeiros de 1994 e 1995, o chamado Fundo Social de Emergência, no intuito de sanear as finanças da Fazenda Pública e de promover a estabilidade econômica.

Esse Fundo seria composto por parcelas do produto da arrecadação do PIS, devido pelas instituições financeiras listadas no art. 22 da Lei n. 8.212/91, todavia, em alíquota majorada para *“setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza”*.

Por disposição expressa do § 1º do art. 72 do Ato das Disposições

Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Regulamento)

§ 1º Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.



RE 578846 / SP

Constitucionais Transitórias (incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 02.03.1994), as novas alíquotas e bases de cálculos do PIS, só seriam exigíveis passados noventa dias da publicação da emenda (princípio da anterioridade nonagesimal).

11. Dois anos depois, exauridos os exercícios financeiros de 1994 e 1995, a Emenda Constitucional n. 10, publicada em 7.3.1996, alterou os arts. 71 e 72 dos Atos da Disposições Constitucionais Transitórias renomeando² o Fundo Social de Emergência como Fundo de Estabilização Fiscal, a ser instituído para “*período de 1º de janeiro de 1996 (retroagindo, portanto, seus efeitos para antes da data de sua publicação) a 30 de junho de 1997*”.

Das normas originárias dos arts. 71 e 72 dos Atos da Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidas pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1.3.1994, passando pelas alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 10, de 4.3.1996, chega-se ao seguinte quadro:

Normas originárias incluídas pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1.3.1994:

“Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

Parágrafo único. Ao Fundo criado por este artigo não se aplica, no exercício financeiro de 1994, o disposto na parte final do inciso II do § 9.º do art. 165 da Constituição”.

Norma alterada pela Emenda Constitucional nº 10, de

2 Art. 71 (...) § 2º do ADCT - “O Fundo criado por este artigo passa a ser denominado Fundo de Estabilização Fiscal a partir do início do exercício financeiro de 1996”. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)



RE 578846 / SP

4.3.1996:

“Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social”

Normas originárias incluídas pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1.3.1994:

“Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

(...)

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§ 1.º As alíquotas e a base de cálculo previstas nos incisos III e V aplicar-se-ão a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação desta Emenda. (Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994)”

Norma alterada pela Emenda Constitucional nº 10, de 4.3.1996:

“Art. 72 ...

(...)

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no



RE 578846 / SP

período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;"

12. De se realçar que o art. 73 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias vedava a edição de medida provisória para a regulamentação do Fundo:

Art. 73. Na regulação do Fundo Social de Emergência não poderá ser utilizado o instrumento previsto no inciso V do art. 59 da Constituição. (Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994)

13. Com a edição da Emenda Constitucional n. 17, publicada em 25.11.1997, o Fundo de Estabilização Fiscal teve sua duração postergada para o período de 1.7.1997 a 31.12.1999:

"Art. 1º O caput do art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 71. É instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim nos períodos de 01/01/1996 a 30/06/1997 e 01/07/1997 a 31/12/1999, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, incluindo a complementação de recursos de que trata o § 3º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social.'

Art. 2º O inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação



RE 578846 / SP

‘V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 a 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.’

Daí as alegações centrais do Recorrido:

“a) a Emenda Constitucional n. 10, tendo sido publicada em 7.3.1996, não poderia ter retroagido seus efeitos para alcançar o período de 1º.1.1996;

b) por força do princípio da anterioridade mitigada (art. 195, § 6º da Constituição) a cobrança do PIS destinado ao Fundo Social de Emergência, só poderia ser reiniciada depois de 7.6.1996 (90 dias após a publicação da emenda, ocorrido em 7.3.1996);

c) a legislação do imposto de renda não definiu até o momento, o que se deva entender por receita bruta operacional, pelo que o recolhimento do PIS estaria sujeito unicamente às disposições da Lei Complementar n. 7/1970.

d) por expressa disposição do art. 73 dos ADCTs, a regulamentação do PIS não se poderia dar por medida provisória”.

14. Assento, na esteira dos precedentes deste Supremo Tribunal, a possibilidade de regulamentação do PIS por lei ordinária ou medida provisória. Nesse sentido, por exemplo, decisão de minha relatoria:

“Como assentado na decisão agravada, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade das alterações promovidas na contribuição ao Programa de Integração Social – PIS promovidas pela Medida Provisória n. 517/1994.



RE 578846 / SP

Confira-se o seguinte excerto do voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso no Recurso Extraordinário n. 346.983:

'(...) o art. 73 do Dispositivo Transitório veda, expressamente, regulamentação do Fundo Social de Emergência mediante medida provisória. Mas o que fez a MP nº 517/94 foi apenas regular a contribuição social para o PIS, o que não é vedado por aquele dispositivo. Aliás, a Lei nº 9.701/98, que resultou da conversão das reedições da MP nº 517/94, traz, já na ementa, que esse diploma dispõe sobre a base de cálculo da Contribuição para o PIS, sem nenhuma alusão àquele fundo. Ademais, esta Corte, no julgamento da ADI nº 1.417 (Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ de 23.3.2001), decidiu que o PIS pode ser disciplinado por meio de lei ordinária. De modo que, se é permitida a regulamentação por lei ordinária, não há razão para vedar tratamento da matéria por medida provisória, que tem força de lei' (Segunda Turma, DJe 13.5.2010 – grifos nossos).' (RE 322806 AgR, de minha relatoria, Primeira Turma, DJe 13.4.2011)

E ainda:

"Esta Corte afastou a suposta inconstitucionalidade das alterações introduzidas pela Lei 9.715/1998, admitindo a majoração da contribuição para o Pis mediante a edição de medida provisória. (RE 511.581 AgR, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe 15.8.2008)

"Medida provisória: força de lei: idoneidade para instituir tributo, inclusive contribuição' social (PIS).

111. Contribuição social: instituição ou aumento por medida provisória: prazo de anterioridade (CF., art. 195, ~ 6º). O termo a quo do prazo de anterioridade da contribuição social criada ou aumentada por. Medida provisória é a data, de sua 'primitiva edição, e não daquela que - após sucessivas reedições - tenha sido convertida em lei." (RE 232.526, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 10.3.2000).

Ademais, como enfatizado no acórdão recorrido, "muito embora uma parcela da contribuição ao PIS venha a compor o Fundo Social de Emergência, é



RE 578846 / SP

absolutamente claro o mandamento constitucional provisório [art. 73 dos ADCT] ao vedar o emprego da medida provisória tão só e especificamente na regulação dos aspectos administrativos do mesmo, não da contribuição ao PIS. Tratando-se, ademais, de regra restritiva, há de ser interpretada literalmente” (fl. 151).

Nesse exato sentido, pronunciou-se este Supremo Tribunal no Recurso Extraordinário n. 517/94:

“TRIBUTO. Contribuição para o PIS. Medida Provisória nº 517/94. Fundo Social de Emergência. Matéria estranha à MP. Receita bruta. Conceito Inalterado. Constitucionalidade reconhecida. Recurso provido. A Medida Provisória nº 517/94 não dispõe sobre Fundo Social de Emergência, mas sobre exclusões e deduções na base de cálculo do PIS.”

(...)

O art. 73 do Dispositivo Transitório veda, expressamente, regulamentação do Fundo Social de Emergência mediante medida provisória. Maso que fez a MP n. 517/94 foi apenas regular a contribuição social para o PIS, o que não é vedado por aquele dispositivo. Aliás, a Lein . 9.710/98, que resultou da conversão das reedições da MP n. 517/94, traz, já na ementa, que esse diploma dispõe sobre a base de cálculo da Contribuição para o PIS, sem nenhuma alusão àquele fundo” (voto condutor do Relator, Ministro Cezar Peluso no RE n. 346.983, Segunda Turma, Dje 13.5.2010)

15. Também no julgamento do Recurso Extraordinário com repercussão geral n. 587.008, Relator o Ministro Dias Toffoli, este Supremo Tribunal, à unanimidade, assentou a desobediência ao princípio da anterioridade nonagesimal pela Emenda Constitucional n. 10/1996, por instituir novas normas tributárias “e não mera prorrogação da emenda anterior”.

De se realçar, no ponto, a recriação do fundo pela Emenda Constitucional n. 10/1996 com novo título: Fundo de Estabilização Fiscal,



RE 578846 / SP

a ser instituído para o período de 1º de janeiro de 1996.

Tem-se na ementa do Recurso Extraordinário com repercussão geral n. 587.008:

“Recurso extraordinário – Emenda Constitucional nº 10/96 – Art. 72, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) - Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) – Alíquota de 30% (trinta por cento) - Pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 – Alegada violação ao art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

1. O poder constituinte derivado não é ilimitado, visto que se submete ao processo consignado no art. 60, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, bem assim aos limites materiais, circunstanciais e temporais dos §§ 1º, 4º e 5º do aludido artigo.

2. A anterioridade da norma tributária, quando essa é gravosa, representa uma das garantias fundamentais do contribuinte, traduzindo uma limitação ao poder impositivo do Estado.

3. A emenda Constitucional nº 10/96, especialmente quanto ao inciso III do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – objeto de questionamento – é um novo texto que veicula nova norma, e não mera prorrogação da emenda anterior.

4. Hipótese de majoração da alíquota da CSLL para as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91. 5. Necessidade de observância do princípio da anterioridade nonagesimal contido no art. 195, § 6º, da Constituição Federal. 6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento” (RE-RG 587.008, Relator Ministro Dias Toffoli, Pleno, Dje 6.5.2011)

Naquela assentada, votei como o relator quanto à contrariedade da Emenda Constitucional n. 10/96 ao princípio da anterioridade nonagesimal, por não haver como se ignorar o intervalo existente entre o esgotamento dos efeitos temporários da Emenda Constitucional de Revisão n. 1/1994 (em 1995) e a entrada em vigor da Emenda Constitucional n. 10/1996 (em março 1996). Nesta situação em que se operou “solução de continuidade” normativa, tem-se a incidência do art.



RE 578846 / SP

195, § 6º, da Constituição da República, na esteira dos precedentes do Supremo Tribunal Federal.

Tem-se nos fundamentos de meu voto, igualmente aplicáveis à espécie:

“Discute-se, portanto, a incidência da anterioridade nonagesimal à previsão da alíquota de 30% da contribuição social sobre o lucro, devida pelas instituições constantes do art. 22, § 1º, da Lei n. 8212/1991, nos termos da Emenda Constitucional n. 10/1996.

Sobre o princípio da anterioridade nas contribuições, esclarece Marco Aurélio Greco que:

“A anterioridade da lei em matéria de contribuições apresenta dupla feição. Nas contribuições em geral, a anterioridade tem a feição de anterioridade em relação ao exercício financeiro, nos termos da letra b, do inciso III do artigo 150. Tratando-se de contribuições de seguridade social (artigo 195), a Constituição consagra a anterioridade de 90 dias. Ou seja, qualquer que seja a data de publicação da lei instituidora, ou que aumente a contribuição de seguridade social, a exigência respectiva somente poderá ocorrer 90 dias após a sua publicação (hipótese em que não se aplica o artigo 150, III, b)” (Contribuições: uma figura “sui generis”. São Paulo, 2000).

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.031, Relatora a Ministra Ellen Gracie, este Supremo Tribunal considerou como de instituição, e não de prorrogação, o art. 75 do ADCT, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 21/1999, pois, na data de sua publicação, já havia expirado o prazo de vigência das Leis n. 9.311/1996 e 9.539/1997. Segue o voto da Relatora quanto ao tema em análise:

“No que diz respeito à postulada ofensa ao princípio da legalidade (art. 150, I da Constituição), decorrente da perda de eficácia das Leis nºs 9.311/96 e 9.539/97 pela promulgação tardia da Emenda em questão, não procede.

Bem apreciou o problema o Min. Octávio Gallotti no seu voto:

“No tocante ao uso da palavra “prorrogada” no caput do dispositivo impugnado, não passa ele de irrelevante e manifesto desajuste gramatical resultante da inesperada demora da tramitação

**RE 578846 / SP**

da emenda: incapaz, todavia, de obscurecer o sentido lógico do texto, que era, sem dúvida o de reprimir as leis temporárias a que faz remissão.

De seu turno, a proscricção da contestada reimpriação, mera regra de interpretação editada pela Lei de Introdução ao Código Civil, cede, segundo o seu artigo 3º, à disposição em contrário de lei ordinária, jamais alcançando a hierarquia constitucional - e mais ainda de verdadeira cláusula pétrea - a que parece pretender elevá-la o requerente.

Nada impede, portanto, a reimpriação de lei ordinária pela própria Constituição, preservada, assim, a garantia da legalidade tributária. Prevalece, esta, aliás, para obstar a exigibilidade de tributo instituído por meio de ato administrativo. Não para inibir de criá-lo o legislador constituinte derivado" (DJ 17.10.2003).

Por outro lado, em 3.10.2002, ao examinar a validade constitucional da emenda constitucional que prorrogou a vigência da lei que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPME, este Supremo Tribunal concluiu que "o princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente aos casos de instituição ou modificação da contribuição social, e não ao caso de simples prorrogação da lei que a houver instituído ou modificado" (ADI 2.666, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJ 6.12.2006).

Ao julgar os embargos declaratórios nessa ação direta, esclareceu novamente a Ministra Ellen Gracie que:

"Concluiu o Plenário que diversamente ao caráter inaugural da EC 21/99 – perceptível pela existência de um intervalo temporal entre o vencimento do prazo da lei e a promulgação da emenda que restaurou a contribuição -, a EC 37/02 implementou, sem solução de continuidade, mera prorrogação da cobrança da CPME, não tendo havido, portanto, instituição ou modificação do tributo, situações que exigiriam, nos termos do art. 195, § 6º da Carta Magna, a aplicação da noventa" (ADI 2.666, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 10.11.2006).

Conclusão análoga foi alcançada no julgamento do Recurso Extraordinário n. 566.032, Relator o Ministro Gilmar Mendes, cuja ementa é a seguinte:

**RE 578846 / SP**

“EMENTA: 1. Recurso extraordinário. 2. Emenda Constitucional nº 42/2003 que prorrogou a CPMF e manteve alíquota de 0,38% para o exercício de 2004. 3. Alegada violação ao art. 195, §6º, da Constituição Federal. 4. A revogação do artigo que estipulava diminuição de alíquota da CPMF, mantendo-se o mesmo índice que vinha sendo pago pelo contribuinte, não pode ser equiparada à majoração de tributo. 5. Não incidência do princípio da anterioridade nonagesimal. 6. Vencida a tese de que a revogação do inciso II do §3º do art. 84 do ADCT implicou aumento do tributo para fins do que dispõe o art. 195, §6º da CF. 7. Recurso provido”.

Naquele julgamento, o Ministro Gilmar Mendes votou pela inexistência de “violação à segurança jurídica, princípio sustentador do art. 195, §6º, da CF, na medida em que o contribuinte, há muito tempo, já experimentava a incidência da alíquota de 0,38% e, pois, não sofreu ruptura com a manutenção da alíquota de 0,38% durante o ano de 2004. (...)Como visto a EC nº 42/2003 manteve para o exercício financeiro de 2004, ‘sem solução de continuidade’, percentual que já fazia parte do cotidiano do contribuinte”.

8. Nos precedentes citados, o entendimento de que o dispositivo então atacado havia somente mantido, e não instituído ou majorado a contribuição social sob exame deu-se a partir de duas premissas: a) inexistência de aumento da alíquota efetivamente cobrada do contribuinte e b) ausência de intervalo entre a eficácia da lei que instituiu o tributo e o dispositivo que prorrogou o prazo de sua incidência.

Percebe-se que este Supremo Tribunal concluiu que a prorrogação do tributo que estava prestes a perder a vigência afasta a exigência de observância da anterioridade nonagesimal e aceitou a continuidade da cobrança, mantida a alíquota.

Não é essa a situação dos autos.

9. É certo que a majoração da alíquota da contribuição social sobre o lucro para 30%, para compor parcela do Fundo de Emergência Social, foi introduzida pela Emenda Constitucional de Revisão n. 1/1994, que à época observou a anterioridade nonagesimal, nos termos do § 1º do art. 72 do ADCT:

“§ 1º As alíquotas e a base de cálculo previstas nos incisos III e

**RE 578846 / SP**

V aplicar-se-ão a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação desta Emenda. (Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994)”.

Nos termos originários do art. 72, inc. III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a contribuição social sobre o lucro (exigida das instituições previstas no art. 22, § 1º, da Lei n. 8212/1991) teve sua alíquota aumentada para 30%, expressamente nos exercícios financeiros de 1994 e 1995. Logo, esse dispositivo deixou de produzir efeitos em 31.12.1995 e, em 1º.1.1996, a alíquota aplicável àqueles contribuintes passou a ser a do art. 19, parágrafo único, da Lei n. 9249/1995, nos seguintes termos:

“Art. 19. A partir de 1º de janeiro de 1996, a alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a ser de oito por cento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica as instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para as quais a alíquota da contribuição social será de dezoito por cento”.

A Emenda Constitucional n. 10, que novamente previa a alíquota de 30% da contribuição social sobre o lucro, somente começou a produzir efeitos em 4 de março de 1996, data de sua publicação.

Não há como ignorar o intervalo existente entre o exaurimento dos efeitos temporários da Emenda Constitucional de Revisão n. 1/1994 e a entrada em vigor da Emenda Constitucional n. 10/1996, o que descaracteriza a ausência de “solução de continuidade” exigida pela jurisprudência deste Supremo Tribunal para afastar a incidência do art. 195, § 6º, da Constituição da República.

10. O princípio da anterioridade especial, previsto no art. 195, § 6º, da Constituição da República, tem como objetivo impedir que o contribuinte seja surpreendido pela imediata incidência de lei que tenha instituído ou majorado tributos dele exigidos.

Na espécie, ocorreu nova majoração da contribuição social sobre o lucro, sem observância do prazo de 90 dias para a exigência do tributo, e ainda houve previsão de retroatividade da incidência da alíquota majorada em 1º.1.1996.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao presente



RE 578846 / SP

recurso.” (voto por mim proferido no RE-RG 587.008, Relator Ministro Dias Toffoli, Pleno, Dje 6.5.2011).

Irreparável, portanto, o acórdão recorrido também no ponto em que, dando parcial provimento à apelação do contribuinte, assegurou-lhe recolher o PIS nos moldes da Lei Complementar nº 71/70 e alterações posteriores, até que exaurida a noventena da Emenda Constitucional n. 10/96, ou seja, no período compreendido entre 1º de janeiro e 3 de junho de 1996, em observância ao disposto no art. 195, § 6º, da Constituição.

16. Tampouco se há cogitar de afronta à legalidade por suposta indefinição normativa de “receita bruta operacional”, base de cálculo do PIS, expressamente prevista na norma originária do art. 72, inc. V, dos ADCT, nos termos da lei do imposto de renda (Lei n. 4.506/1964) que, em seu art. 44, assim a define:

“ Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.”.

O *caput* do art. 12, do Decreto-Lei 1598/77 dispõe:

“Art. 12. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.”

Como decidiu o Tribunal de origem, à luz da legislação infraconstitucional, matéria de reapreciação vedada no recurso extraordinário:

“levando-se em conta que o caso dos autos envolve empresa corretora de câmbio e valores, bem como a conjugação dos dispositivos

**RE 578846 / SP**

normativos supratranscritos, chega-se à conclusão de que a base de cálculo da contribuição ao PIS, prevista no inc. V do art. 72 do ADCT, é formada pelo produto da venda dos serviços que constituem seu objeto social (além daqueles frações constantes dos artigos 17 e 18, do Decreto-Lei 1.598/77, não indo aí qualquer afronta ao princípio da legalidade, eis que a base de cálculo do tributo está fixada legalmente” (acórdão fl. 152).

Atualmente, o PIS incide sobre “o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica”, com alíquota de 1,65%, nos termos da Lei n. 10.637, de 30.12.2002, cujas disposições têm sido sufragadas pelo Supremo Tribunal Federal.

Ao decidir o Agravo de Instrumento n. 857.624 (Dje 15.8.2013, Segunda Turma) ressaltai o entendimento deste Supremo Tribunal, “no sentido de que a receita bruta e o faturamento são termos sinônimos e consistem na totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços para a definição da base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. No mesmo sentido:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS E PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITA BRUTA E FATURAMENTO. INCLUSÃO DO VALOR REFERENTE À COMISSÃO COBRADA POR ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. JULGADO RECORRIDO CONSOANTE À JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO” (RE 902734, de minha relatoria, Segunda Turma, Dje 13.10.2015);

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EMPRESA INTERMEDIADORA ~DE MÃO DE OBRA. BASE DE



RE 578846 / SP

CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS E DO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS. EQUIVALÊNCIA DOS TERMOS RECEITA BRUTA E FATURAMENTO. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO” (AI 857624 AgR, de minha relatoria, Segunda Turma, Dje 15.8.2013);

Como observado pela Procuradoria-Geral da República *“as receitas financeiras auferidas pelas instituições financeiras se encontram diretamente ligadas ao exercício de seu objeto social. Daí a conclusão de que esses valores lhe integram o faturamento. Portanto, compõem a receita bruta operacional, definida como base de cálculo do PIS exigido no art. 72, V, do ADCT”* (parecer fl. 29).

De se realçar, *“nos termos da jurisprudência da Corte, incid[ir] Pis e Cofins sobre a totalidade dos valores auferidos no exercício das atividades empresariais do contribuinte”* (ARE-AgR N. 853.463, Relator Ministro Roberto Barroso, Dje 18.9.2015).

No julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 400.479, afetado ao Plenário, o Ministro Cezar Peluso esmiuçou a conceituação constitucional de faturamento na constituição da base de cálculo do PIS-COFINS, *“não só [como] as receitas decorrentes de vendas de mercadorias e serviços (que é exatamente o conceito restritivo de faturamento), mas também aquelas que, não decorrendo de tais negócios, provenham de outra ou outras atividades que integrem o objeto social da empresa, noutras palavras, das demais que façam parte de seu escopo de atuação”*:

“Se nem todas as receitas constituem faturamento – e isso já ficou claro nos notórios precedentes sobre o alargamento da base de cálculo –, por outro lado é preciso reconhecer que as receitas que o compõem não se exaurem na rubrica das oriundas de vendas de bens ou serviços.

A atividade empresarial só se concebe, explica e entende enquanto voltada ao mercado no propósito de entregar-lhe utilidades, conveniências, valores e benefícios. Não é lícito invocar a concepção



RE 578846 / SP

curtíssima de mercadorias ou serviços para limitar a noção de faturamento.

(...)

17. A proposta que submeto à Corte é, pois, a de reconhecer que se deva tributar, tão-somente, e de modo preciso, aquilo que cada empresa aufera em razão do exercício das atividades que lhe são próprias e típicas, enquanto lhe conferem propósito e razão de ser.

Por isso, escapam à incidência do tributo, as chamadas receitas não operacionais em geral, as receitas financeiras atípicas e outras do mesmo gênero, desde que, escusa dizê-lo, não constituam elemento principal da atividade. A Fazenda Nacional, em memoriais, demonstra ter compreensão exata dessa mecânica:

“A base de cálculo da COFINS (...) é a receita bruta operacional (faturamento) correspondente à totalidade dos ingressos auferidos mediante a atividade típica da empresa, de acordo com o seu objeto social, independentemente da natureza da atividade ou da empresa. Sendo assim, somente estarão excluídas da base de cálculo aquelas receitas não-operacionais ou aquelas que estejam legal e explicitamente discriminadas.”

Não refogem à noção de faturamento, pois, as receitas tipicamente empresariais colhidas por bancos, seguradoras e demais empresas que, pela peculiaridade do ramo de atuação, não se devotem, contratual, estatutária e estritamente, à venda de mercadorias ou à prestação de serviços.

(...)

Nota importante ao propósito é que as atividades-fim não devem ser entendidas, aqui, em simples oposição a atividades-meio, senão como sinônimos ou significantes de objeto das específicas atividades empresariais desenvolvidas, enquanto finalidade perseguida pela atuação empreendedora: “o objeto social [corresponde] à atividade-fim eleita para ser empreendida e concretizada (...). O objeto social continua sendo o elemento de fundamental importância para a definição da natureza de uma sociedade, questionando-se, quando feita sua análise, a empresariedade, e não mais a comercialidade. (N)a empresariedade (...), há de persistir um exercício contínuo de atos encadeados e voltados para a produção ou circulação de bens ao



RE 578846 / SP

mercado (...). A natureza empresária ou não empresária da sociedade depende, primordialmente, do objeto escolhido por seus sócios e, mais, do conteúdo da atividade efetivamente desenvolvida, considerada esta como um encadeamento de negócios jurídicos instrumentais dirigidos a um escopo determinado.”

Daí se percebe que a ideia de faturamento deve alcançar também aquelas receitas que, embora não correspondendo à venda de mercadorias ou prestação de serviços, integrem o resultado auferido no exercício do conjunto das atividades empresariais desenvolvidas pela empresa, na promoção de suas finalidades sociais.

(...)

Desse modo, ainda que bancos e seguradoras não vendam mercadorias, nem sua atividade principal configure serviço, a incidência das contribuições sobre o respectivo faturamento, consistente em receitas de intermediação financeira e de prêmios de seguros, é de rigor, porque integrantes do conjunto de negócios ou operações desenvolvidos por essas empresas no desempenho de suas atividades econômicas peculiares.

E não deixo dúvidas ao propósito: não considero as receitas decorrentes de prêmios de seguros ou de intermediação financeira passíveis de tributação por PIS e COFINS, porque se originariam de prestação de serviço, nem, muito menos, de venda de mercadorias, mas pela boa razão de se conterem no âmbito do exato conceito de faturamento que extraio do texto constitucional.

(...)

19. Por fim, para que não fiquem outras dúvidas, elucidado que, dentro desse marco teórico, diversas rubricas não integrarão o conceito de faturamento, dependendo da relação entre as espécies de receitas e as finalidades de cada tipo de empresa, como, a título exemplificativo, distingo e esclareço:

a) as diversas modalidades de receitas financeiras de empresas comerciais ou industriais não serão tributadas, porque não são produto de sua atividade-fim;

b) as receitas de intermediação financeira obtidas pelas instituições financeiras serão tributadas, porque sua percepção é uma das razões de ser da própria atividade bancária. Evidentemente, o

**RE 578846 / SP**

produto pecuniário da execução desses serviços, cuja remuneração é, em geral, ingrediente menos expressivo em seu faturamento,² também será tributado, porque inerentes tais serviços à atividade empresarial típica dos bancos. Estes exercem atividade empresarial típica também mediante intermediação financeira e prestação de serviços.

As receitas de prêmios obtidas pelas seguradoras, serão, por iguais razões, também tributadas. Mas, se o banco ou a seguradora lograr receitas não operacionais derivadas de atos alheios ao desempenho de seu mister, tais como, por exemplo, venda de imóvel do ativo imobilizado, evidentemente não sofrerão aí incidência;

c) a venda de imóveis será tributada, se se tratar de companhia imobiliária; não, porém, se for empresa de outro ramo de atividade que se esteja desfazendo de parcela do ativo imobilizado. E o mesmo vale para alienações de móveis, utensílios, máquinas, ferramentas, veículos etc., sob a condição de que essas operações não constituam elemento da típica atividade da empresa;

d) receitas de aluguéis de móveis ou imóveis próprios de empresa que não se dedique a alugar, essas são meras receitas financeiras, de natureza acessória, que não integram sua finalidade, de modo que devem ser excluídas da tributação. Se a empresa se dedicar a alugar bens móveis ou imóveis de terceiros, estará caracterizada a prestação de serviços, sendo regular a tributação³;

- a percepção de royalties não ensejará tributação: “não se encaixam no conceito de ‘faturamento’ da pessoa jurídica as receitas auferidas pelo contribuinte a título de remuneração pela cessão de direitos e/ou bens intangíveis (como royalties pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou comércio etc.”⁴

- reembolsos e ressarcimentos de tributos também não compõem o faturamento;

- também estão excluídos do conceito quaisquer valores que representem meros ingressos ou entradas, que, não sendo sequer receita, jamais poderão integrar a categoria de faturamento.

E assim por diante.

Não quadraria desenvolver rol exaustivo que correlacionasse todas as espécies possíveis de receitas aos variados tipos de atividades e objetos sociais empresariais, bastando que se estabeleça com segurança

**RE 578846 / SP**

o critério jurídico, afirmando-se a tese de que a expressão “faturamento” corresponde, como conceito histórico, à “soma das receitas oriundas das atividades empresariais”. Esta grandeza compreende, além das receitas de vendas de mercadorias e serviços, as receitas decorrentes do exercício efetivo do objeto social da empresa, independentemente de seu ramo de atividade. Tudo o que desborde dessa definição específica não poderá ser tributado por PIS / Cofins.

17. O art. 72, inc. V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias não ampliou, portanto, a base de cálculo do PIS, mantendo-a adstrita à receita bruta operacional da empresa, a qual, na esteira dos precedentes deste Supremo Tribunal, ajusta-se ao respectivo faturamento, depurado segundo as atividades que se constituem objeto social da pessoa jurídica, no caso, corretora de câmbio e valores.

18. Improcede, igualmente, a alegada afronta à isonomia pela sujeição da empresa Recorrida à alíquota diferenciada do PIS, prevista no art. 71, inc. V, do ADCT.

Este Supremo Tribunal examinou controvérsia análogas à presente, sempre se manifestando pela legitimidade do tratamento diferenciado conferido pelo legislador às contribuições sociais devidas pelas instituições financeiras e assemelhadas, inclusive no período anterior à Emenda Constitucional n. 20/1998.

Isso porque, *“objetivamente consideradas, as pessoas jurídicas enquadradas no conceito de instituições financeiras ou legalmente equiparáveis a essas auferem vultoso faturamento ou receita – importante fator para a obtenção dos lucros dignos de destaque e para a manutenção da tenacidade econômico-financeiras”, de modo que “sobressai do critério de descrímen utilizado na espécie a maior capacidade contributiva dessas pessoas jurídicas” (RE 231.673-AgR, Relator Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe 27.9.2016).*

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 598.572 (Relator

**RE 578846 / SP**

Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 9.8.2016), este Supremo Tribunal, à unanimidade, reconheceu constitucional o art. 22, § 1º, da Lei n. 8.212/1991, quanto às instituições financeiras e assemelhadas, de contribuição adicional de 2,5% (dois e meio por cento) sobre a folha de salários.

No voto condutor do acórdão, o Ministro-relator consignou que, ao incluir e alterar, respectivamente, o § 9º do art. 195 da Constituição, as Emendas Constitucionais ns. 20/1998 e 47/2005 *“apenas explicitaram o conteúdo da norma constante do art. 145, § 1º, da Constituição, ao indicar critérios pelos quais poderiam ser estabelecidas distinções entre contribuintes”*, de forma que *“a diferenciação quanto à atividade econômica é possível e consentânea com o princípio da capacidade contributiva”*.

O Ministro Fachin sustentou, ainda, que *“não compete ao Judiciário (...) substituir-se ao legislador na escolha das atividades que terão alíquotas diferenciadas relativamente à contribuição indicada no art. 195, I, da CRFB”*. Desse modo, não há, na dicção do relator, *“fundamentos constitucionais que desabonem a livre escolha legislativa em onerar o setor financeiro com alíquota diferenciada, para fins de custeio da seguridade social”*.

Como equacionado pela Procuradoria-Geral da República, *“o problema da maior capacidade contributiva de determinadas instituições financeiras, em relação a outras do mesmo ramo, resolve-se na base de cálculo do tributo em questão, não na alíquota. Quanto maior a receita bruta operacional da instituição financeira, maior será a contribuição para o PIS; e vice-versa. Essa a regra que preserva a isonomia também internamente, sobretudo porque a alíquota é invariável”* (parecer fl. 33).

19. Ademais, na apreciação do Recurso Extraordinário n. 598.572 (Relator Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 9.8.2016) o Plenário deste Supremo Tribunal assentou ser incabível o exame da disparidade entre as instituições abrangidas pela alíquota da COFINS (art. 18 da Lei n.



RE 578846 / SP

10.684/2003), pela impossibilidade de o Poder Judiciário imiscuir-se nos critérios estabelecidos pelo legislador ao instituir o tratamento tributário diferenciado:

“Finalmente, no que tange ao pedido do amicus curiae, no sentido de que esta Corte reconheça a ‘disparidade existente entre as empresas’ arroladas no art. 22, § 1º, da Lei 8.212, deve-se, tal como a solução apontada para o recorrente, julgá-la improcedente. Em que pesem as razões indicadas pelo laudo técnico relativamente à lucratividade das empresas de seguro, a equiparação dessas empresas às demais instituições financeiras decorre de opção legislativa exercida, como expandido ao longo [da] fundamentação, dentro de parâmetros constitucionais. Concluir-se de forma diversa, exigiria que o Poder Judiciário substituísse os critérios adotados pelo único órgão legitimado a estabelecer critérios diferenciadores entre os contribuintes”.

20. Pelo exposto, **nego provimento aos recursos**, fixando a seguinte tese, com repercussão geral: *“a emenda Constitucional nº 10/96, especialmente quanto ao inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituiu nova norma tributária impondo-se a observância da anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º, da Constituição da República, pelo que somente devido o tributo passados noventa dias de sua publicação”.*



06/06/2018

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO

PROPOSTA

s/ proposta de tese em repercussão geral

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

A tese que formulei no voto é a seguinte: São constitucionais a alíquota e a base de cálculo da contribuição ao PIS previstas no art. 72, V, do ADCT, a qual é destinada à composição do Fundo Social de Emergência, nas redações da ECR nº 1/94 e das EC nºs 10/96 e 17/97, observados os princípios da anterioridade nonagesimal e da irretroatividade tributária.



06/06/2018

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846 SÃO PAULO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Fico vencido por dupla razão: sustentei a inconstitucionalidade e o recurso extraordinário foi interposto em época anterior à regulamentação do instituto da repercussão geral.

**PLENÁRIO****EXTRATO DE ATA****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 578.846**

PROCED. : SÃO PAULO

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) : SANTOS CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES S/A

ADV.(A/S) : ANGELA PAES DE BARROS DI FRANCO (00088601/SP) E
OUTRO(A/S)

RECTE.(S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) : OS MESMOS

Decisão: Após o voto do Ministro Dias Toffoli (Relator), negando provimento aos recursos, no que foi acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Roberto Barroso, Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski e Gilmar Mendes, pediu vista dos autos o Ministro Marco Aurélio. Falaram: pela recorrente, Santos Corretora de Câmbio e Valores S/A, o Dr. José Arnaldo da Fonseca Filho; e, pela recorrida, União, o Dr. José Péricles Pereira de Sousa, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 24.5.2017.

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 665 da repercussão geral, negou provimento aos recursos, vencido parcialmente o Ministro Marco Aurélio, que dava provimento ao recurso de Santos Corretora de Câmbio e Valores S/A. Ao final, o Tribunal, por maioria, fixou a seguinte tese: "São constitucionais a alíquota e a base de cálculo da contribuição ao PIS, previstas no art. 72, V, do ADCT, destinada à composição do Fundo Social de Emergência, nas redações da ECR 1/94 e das EC 10/96 e 17/97, observados os princípios da anterioridade nonagesimal e da irretroatividade tributária". Vencido o Ministro Marco Aurélio na fixação da tese. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello, Luiz Fux e Roberto Barroso, e, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 6.6.2018.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Rosa Weber, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Vice-Procurador-Geral Eleitoral, Dr. Humberto Jacques de Medeiros.

p/ Doralúcia das Neves Santos
Assessora-Chefe do Plenário